Urteilskopf

102 Ia 342

49. Auszug aus dem Urteil vom 13. Oktober 1976 i.S. X. und Y. gegen Stadtrat Luzern und Verwaltungsgericht des Kantons Luzern
Regeste (de):
Art. 4 BV. Grundstückgewinnsteuer. Wirtschaftliche Betrachtungsweise.

Es ist willkürlich, bei der Bestimmung des Zeitpunktes der Gewinnrealisierung zwar anzunehmen, jemand habe die wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein Gebäude, nicht aber über den dazu gehörenden Boden.

Regeste (fr):
Art. 4 Cst. Impôt sur les gains immobiliers. Prise en considération de la réalité économique.

Lorsqu'il s'agit de déterminer le moment où un gain a été réalisé, il est arbitraire d'admettre qu'une personne disposait économiquement de la construction édifiée sur un terrain, mais non du fonds lui-même.

Regesto (it):
Art. 4 Cost. Imposta sui profitti immobiliari. Considerazione della realtà economica.

Ove si tratti di determinare il momento in cui è stato realizzato un profitto, è arbitrario ammettere che una persona disponesse, sotto il profilo economico, di un edificio, ma non del fondo su cui questo è costruito.

Sachverhalt ab Seite 343

Mit "Mietvertrag und Vorvertrag zum Abschluss eines Kaufvertrages" vom 29. Juli 1968 verpflichteten sich X. und Y., auf einem Grundstück in Luzern ein den Zwecken der Z. AG dienendes Geschäfts- und Bürohaus zu erstellen. Die Z. AG verpflichtete sich, die betreffenden Bauten zu mieten und innert der zunächst auf zehn Jahre seit Fertigstellung der ersten Baute vereinbarten Mietdauer zu Eigentum zu erwerben. Der von der Z. AG zu entrichtende Mietzins wurde auf 7% der Gesamtanlagekosten festgesetzt. X. und Y. behielten sich das Recht vor, die Parzelle mit den darauf erstellten Bauten unter Überbindung des Mietvertrags mit der Z. AG an einen Dritten zu veräussern, wobei der Z. AG während der ganzen Mietdauer ein Vorkaufsrecht hieran eingeräumt wurde. Am 3. November 1971 schlossen X. und Y. mit einer Generalunternehmung einen Werkvertrag über die Erstellung des für die Z. AG bestimmten Geschäftshauses ab, welcher seitens der Z. AG zum Zeichen ihrer zustimmenden Kenntnisnahme ebenfalls unterzeichnet wurde. Mit Kaufvertrag vom 3. August 1973 und Grundbuch-Eintrag vom 18. September 1973 veräusserten X. und Y. das fragliche Grundstück an die Z. AG zu einem Verkaufspreis von Fr. 31'881'274.–. Im Einspracheverfahren legte der Stadtrat von Luzern den steuerpflichtigen Grundstückgewinn mit Fr. 6'518'811.– fest, wobei sowohl für die Bestimmung des massgebenden Veräusserungspreises (Fr. 6'632'300.–) wie des Anlagewertes (Fr. 35'630.–) die Bauerstellungskosten (Fr. 25'248'974.–) in Abzug gebracht wurden. Da der steuerpflichtige Grundstückgewinn damit mehr als 200% des Anlagewertes betrug, wurde der Steuersatz von 25% zur Anwendung gebracht (§ 22 des luzernischen Gesetzes über die Grundstückgewinnsteuer vom 31. Oktober 1961 GGStG), was einen Betrag von Fr. 1'629'702.75 und nach Abzug von 35% oder Fr. 570'395.95 für höchstanrechenbare Eigentumsdauer (§ 24 Abs. 1 GGStG) eine

Grundstückgewinnsteuer von Fr. 1'059'306.80 ergab.

BGE 102 Ia 342 S. 344

Die gegen diesen Einspracheentscheid erhobene Beschwerde wies das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern mit Urteil vom 9. Januar 1976 ab. In seiner Begründung ging das Verwaltungsgericht davon aus, die Gesamtheit der tatsächlichen Verhältnisse zeige, dass faktisch nur der Boden an die Z. AG verkauft worden sei, während das Gebäude von der Käuferin erstellt worden sei. Nach der in § 3 Ziffer 2 GGStG vorgesehenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise gelte als Handänderung auch die Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über ein Grundstück. Diese Betrachtungsweise gelte auch dann, wenn ein Bestandteil eines Grundstücks die Hand nicht wechsle. Ferner sei die zivilrechtliche Gestaltung der Verhältnisse für die Besteuerung deshalb nicht massgeblich, weil sie auf eine Steuerumgehung abziele. Es rechtfertige sich daher, der Berechnung des Grundstückgewinns nur die Übereignung des Bodens zugrunde zu legen. Mit staatsrechtlicher Beschwerde wegen Verletzung von Art. 4 BV beantragen X. und Y. die Aufhebung des Urteils des luzernischen Verwaltungsgerichts. Zur Begründung wird im wesentlichen geltend gemacht, es sei willkürlich, für die Frage der Verwirkung des Steueranspruchs (§ 33 GGStG) auf die zivilrechtlichen Verhältnisse abzustellen, bei der Ermittlung des Grundstückgewinns dagegen von einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auszugehen. Ferner sei die Aufspaltung in Boden und Baute, die zur Ausklammerung der Bauerstellungskosten beim Veräusserungspreis wie auch beim Anlagewert und zur Verlegung des ganzen Grundstückgewinns auf den Boden allein geführt habe, willkürlich.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

1. Während die Beschwerdeführer die Auffassung vertreten, bei der Berechnung der von ihnen zu entrichtenden Grundstückgewinnsteuer seien die Bauerstellungskosten in der unbestrittenen Höhe von Fr. 25'248'974.– in die Anlageberechnung einzubeziehen, hat das Verwaltungsgericht die vom Stadtrat vorgenommene Ausklammerung der Bauerstellungskosten sowohl beim Veräusserungspreis wie auch beim Anlagewert, die zu einer Berechnung der Grundstückgewinnsteuer allein aufgrund der Übereignung des Bodens führt, geschützt. Grundlage für diese Ausklammerung der Bauerstellungskosten

BGE 102 Ia 342 S. 345

war die Überlegung, "dass faktisch nur der Boden an die Z. AG verkauft und das Gebäude von der Z. AG erstellt worden ist". Das Verwaltungsgericht ging davon aus, in Wirklichkeit habe die Z. AG hinsichtlich des für sie erstellten Gebäudes die Stellung einer Bauherrin inne gehabt, indem sie bei der Planung des Gebäudes mitgewirkt, die Pläne unterschrieben und für die Bauphase die gleichen Rechte wie ein Bauherr gehabt habe. Selbst wenn jedoch die Z. AG diese Einflussmöglichkeiten auf den Bau hatte, war sie zivilrechtlich Käuferin des für sie überbauten Grundstücks mit Einschluss des darauf erstellten Gebäudes. Nicht nur lautete die Beschreibung des Kaufgegenstandes des mit den Beschwerdeführern abgeschlossenen Kaufvertrages vom 3. August 1973 ausdrücklich auf ein "Geschäftshaus mit Einstellhalle", sondern es liegt sachenrechtlich auch kein Grund vor, der eine Abweichung von dem in Art. 667 ZGB verankerten Akzessionsprinzip erlauben würde. Eine Aufspaltung in Boden und Baute ist somit nur möglich, wenn anstelle der zivilrechtlichen eine wirtschaftliche Betrachtungsweise tritt. Das Verwaltungsgericht hat sich denn auch für die Beurteilung der Übertragung

des betreffenden Grundstücks ausdrücklich zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise bekannt. Demgegenüber hat das Verwaltungsgericht zur Beantwortung der Frage der Verwirkung des Steueranspruchs gemäss § 33 GGStG ausschliesslich auf den Kaufvertrag vom 3. August 1973 abgestellt und demgemäss festgestellt, die vom Stadtrat am 4. April 1974 bzw. am 11. Juli 1974 vorgenommene Steuerveranlagung sei rechtzeitig vorgenommen worden. Die Beschwerdeführer machen geltend, dieses Vorgehen sei willkürlich, da es nicht angehe, für die Frage der Verwirkung des Rechts auf Steuerfestsetzung den Fall zivilrechtlich, für die Ermittlung des Grundstückgewinns dagegen wirtschaftlich zu betrachten. Sie verweisen darauf, das aus Art. 4 BV fliessende, allgemeine Verbot Widersprüchlichen Verhaltens enthalte auch ein Verbot des Methodendualismus in dem Sinne, dass die Steuerbehörden nicht die wirtschaftliche Betrachtungsweise bald anwenden und bald ablehnen dürften, je nachdem sich dies zugunsten des Fiskus auswirke oder nicht (vgl. IMBODEN/RHINOW, Verwaltungsrechtsprechung, 5. Aufl., Nr. 26, Ziff. V, S. 168 f.). Das Verwaltungsgericht bestreitet

den Vorwurf des Methodendualismus mit der Begründung, es habe sowohl hinsichtlich der Frage der Verwirkung des Rechts auf Steuerfestsetzung als auch hinsichtlich der Übertragung des Grundstücks auf den Kaufvertrag vom 3. August 1973 abgestellt. Gegenstand dieses Kaufvertrags war jedoch nach der Auffassung des Verwaltungsgerichts nur der Boden, während das Gebäude von der Z. AG selbst erstellt worden sei. Wenn aber nach dieser Darstellung die Z. AG auf Grund des Mietvertrags und Vorvertrags vom 29. Juli 1968 von Anfang an wirtschaftliche Eigentümerin des Gebäudes geworden ist, so ist schwer einzusehen, weshalb nicht die gleiche Betrachtungsweise auch für das Grundstück gelten soll, auf welchem das Gebäude erstellt worden ist. Ob darin ein Methodendualismus zu erblicken ist, kann offen bleiben, da der angefochtene Entscheid der Rüge der Willkür ohnehin nicht standhält.

2. Gemäss § 7 GGStG gilt als Grundstückgewinn der Mehrbetrag des Veräusserungswertes gegenüber dem Anlagewert des Grundstücks, wobei gemäss § 17 der Veräusserungswert gleich dem Veräusserungspreis ist, vermindert um die gesetzlichen Abzüge. Während unbestrittenermassen der Veräusserungspreis mit Fr. 31'881'274.– einzusetzen ist, besteht Uneinigkeit über die zu berücksichtigenden Anlagekosten. Als solche hat der Stadtrat in seinem Einspracheentscheid vom 11. Juli 1974 nur die Landerwerbskosten mit Fr. 35'630.– eingesetzt. Die Beschwerdeführer bestreiten die Höhe dieses Betrages nicht, machen jedoch geltend, es sei willkürlich, in die Anlagekosten nicht auch die Bauerstellungskosten in der unbestrittenen Höhe von Fr. 25'248'974.– einzubeziehen. Die namhafte Differenz im Steuerbetrag, je nachdem ob die Bauerstellungskosten ausgeklammert werden oder nicht, ergibt sich daraus, dass bei Ausklammerung der Bauerstellungskosten der steuerpflichtige Grundstückgewinn mehr als 200% des Anlagewertes beträgt, was gemäss § 22 GGStG zur Anwendung des maximalen Steuersatzes von 25% führt. Gemäss § 3 Ziffer 2 GGStG gilt als Handänderung auch "die Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über ein Grundstück". Als Beispiel nennt diese Gesetzesbestimmung die Veräusserung von Anteilsrechten an einer Immobiliengesellschaft. Als weitere Fälle der Übertragung der wirtschaftlichen

Verfügungsmacht über ein Grundstück kommen zum Beispiel in Frage die Begründung eines frei übertragbaren Kaufsrechts sowie die Einräumung eines selbständigen und dauernden, in das Grundbuch aufzunehmenden Baurechts (vgl. E. BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts, 3. Aufl. 1971, S. 168; IMBODEN/RHINOW, a.a.O., Nr. 26, Ziff. II e, S. 167). Das luzernische GGStG sieht somit (im Gegensatz zum luzernischen Ge-

setz betreffend die Handänderungsgebühren vom 30. November 1897, vgl. BGE 99 Ia 459 ff., 464 E. 3b) die wirtschaftliche Betrachtungsweise ausdrücklich vor. Voraussetzung ist jedoch, dass die wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein Grundstück übertragen wird. Nicht notwendig ist dagegen das Vorliegen der Absicht einer Steuerumgehung, da unter dem Gesichtspunkt von Art. 4 BV die wirtschaftliche Betrachtungsweise auch in Fällen erlaubt sein kann, in denen die Absicht einer Steuerumgehung fehlt (vgl. BGE 99 Ia 464 f. E. 3b; IMBODEN/RHINOW, a.a.O., Nr. 26, Ziff. II b, S. 166). Im vorliegenden Fall wurde der Z. AG mit Kaufvertrag vom 3. August 1973, der Anlass zur Erhebung der Grundstückgewinnsteuer war, die Parzelle Nr. 3557 mit Einschluss der darauf erstellten Baute verkauft. Während die wirtschaftliche Betrachtungsweise für Fälle entwickelt wurde, wo ein Grundstück zwar nicht rechtlich, so doch wirtschaftlich die Hand wechselt, sollen im vorliegenden Fall mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise die Erstellungskosten der Baute aus der Berechnung des Anlagewertes ausgeklammert werden, da die Baute wirtschaftlich die Hand gar nicht gewechselt habe. Für diesen Fall sieht das luzernische GGStG die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht vor. Es ist deshalb dieselbe Zurückhaltung am Platze, wie wenn das Gesetz die wirtschaftliche Betrachtungsweise überhaupt nicht ausdrücklich zulassen würde (vgl. BGE 99 Ia 465 E. 3b). Zu berücksichtigen ist ferner, dass das luzernische GGStG für den vorliegenden Fall, der dadurch gekennzeichnet ist, dass ein Grundstück nach sehr langer Besitzesdauer kurz vor seinem Verkauf überbaut wird, keine Regelung enthält. Wenn Steuergesetze grundsätzlich keiner extensiven Auslegung zugänglich sind (vgl. E. BLUMENSTEIN, a.a.O., S. 21), so dürfen allfällige Lücken auch nicht ohne Vorliegen triftiger Gründe auf dem Wege einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise geschlossen werden (BGE 99 Ia 463 f.).

BGE 102 Ia 342 S. 348

3. Das Verwaltungsgericht hat die Ausklammerung der Bauerstellungskosten bei der Berechnung des Anlagewertes mit der Begründung geschützt, wirtschaftlich sei das Gebäude von der Z. AG erstellt worden, so dass "faktisch" nur der Boden verkauft worden sei. Diese Auffassung stützt sich auf die Überlegung, in Wirklichkeit sei der Z. AG und nicht den Beschwerdeführern die Stellung eines Bauherrn zugekommen. Die Beschwerdeführer beanstanden diese Feststellung als willkürlich und machen geltend, bei dieser Betrachtungsweise bleibe unberücksichtigt, dass die Finanzierung der Baute vollständig durch die Beschwerdeführer und nicht durch die Z. AG erfolgt sei, dass der Z. AG mit dem "Mietvertrag und Vorvertrag zum Abschluss eines Kaufvertrages" vom 29. Juli 1968 nur ein illimitiertes Vorkaufsrecht an dem betreffenden Grundstück eingeräumt worden sei, dass die Beschwerdeführer gemäss dem Vertrag vom 29. Juli 1968 berechtigt waren, das in Frage stehende Grundstück mit der darauf erstellten Baute unter Überbindung des Mietvertrages mit der Z. AG zu veräussern und dass die Z. AG auf dem Werkvertrag der Beschwerdeführer mit der Generalunternehmung nur ihre zustimmende Kenntnisnahme bestätigte. Zur Beantwortung der Frage, ob mit dem Kaufvertrag vom 3. August 1973 wirtschaftlich nur der Boden verkauft wurde, die Baute aber von der Z. AG selbst erstellt worden war, ist die Finanzierung der Überbauung von wesentlicher Bedeutung. Gemäss Ziffer 2.11 des zwischen den Beschwerdeführern und der Generalunternehmung abgeschlossenen Werkvertrages war es Sache der Bauherrschaft, den Baukredit auf eigene Kosten zu beschaffen. Ferner war die Zahlung des Werkpreises gemäss Ziffer 3 dieses Vertrags Sache der Bauherrschaft, wobei als Bauherr nur die Beschwerdeführer den Vertrag unterschrieben, und die Mitunterzeichnung der Z. AG als Mieterin als Zeichen ihrer zustimmenden Kenntnisnahme, nicht als Mitverpflichtung ausgelegt werden kann. Von der Pflicht abgesehen, das Grundstück innerhalb der Dauer des Vertrages vom 29. Juli 1968 zu kaufen, war die Z. AG bis zum Abschluss dieses Kaufvertrages in finanzieller Hinsicht nur zur Zahlung des Mietzinses verpflichtet. Gemäss Ziffer 6 lit. c.cc des Vertrages vom 29. Juli 1968 war der Kaufpreis erst bei Beurkundung des Kaufvertrages (Hauptvertrages) in bar zu zahlen, während Nutzen und Gefahr ebenfalls erst mit Abschluss

BGE 102 Ia 342 S. 349

des Hauptvertrages auf die Käuferin übergehen sollten (Ziff. 6 lit. c.aa). Im weiteren hatte die Z. AG bis zum käuflichen Erwerb des Grundstücks auch keine Möglichkeit, dasselbe oder das Bauwerk oder Teile davon an Dritte zu veräussern oder zu belasten. Unter diesen wesentlichen Gesichtspunkten der Finanzierung, der Gefahrtragung sowie der Übertragungs- und Belastungsmöglichkeit erscheint die Annahme des Verwaltungsgerichts, die Baute sei nicht Gegenstand des Kaufvertrages vom 3. August 1973 gewesen, sondern von der Käuferin selbst erstellt worden, als sachlich nicht haltbar und somit willkürlich. Dass die Z. AG bei der Planung und Erstellung der Baute ein wesentliches Mitspracherecht hatte, fällt daneben nicht ins Gewicht, da Bauten häufig nach den besonderen wünschen des späteren Mieters erstellt werden. Die Vorinstanz stellt denn auch nicht fest und die Akten enthalten keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass die Z. AG gegenüber der Generalunternehmung als Bauherrin aufgetreten und ihr bezüglich der Bauausführung Weisungen erteilt hätte. Auch die Tatsache, dass die Z. AG verpflichtet war, die Baute im Verlauf der - allenfalls verlängerten - festen Vertragsdauer zu kaufen (Ziff. 6 lit. a des Vertrages vom 29. Juli 1968) und dass ihr Vorkaufsrecht im Hinblick auf Ziffer lit. c.bb des Vertrages nicht als illimitiert betrachtet werden kann, wie die Beschwerdeführer annehmen, ist insbesondere angesichts der von den Beschwerdeführern übernommenen Finanzierung und Gefahrtragung nicht von entscheidender Bedeutung. Wird die Finanzierung von den Verkäufern übernommen und bleiben Nutzen und Gefahr sowie die Möglichkeit der Weiterveräusserung und Belastung bis zum Abschluss des Kaufvertrages bei ihnen, so kann ohne Willkür nicht angenommen werden, wirtschaftlich sei die Käuferin von Anfang an als Eigentümerin des betreffenden Gebäudes zu betrachten.

4. Von einer Steuerumgehung, welche das Verwaltungsgericht im Gegensatz zum Stadtrat von Luzern für verwirklicht hält, kann erst recht nicht die Rede sein. Zur Begründung seiner Auffassung führt das Verwaltungsgericht aus, ein anderer Zweck für die gewählte zivilrechtliche Gestaltung als eine Steuereinsparung sei weder behauptet noch glaubhaft gemacht und ergebe sich nicht aus den Akten. Zur Begründung für die gewählte Rechtsform führt indessen der Stadtrat

von Luzern in seinem Einspracheentscheid vom 11. Juli 1974 aus: "Vermutlich wurde vorliegend die Form des Vorvertrages gewählt, weil nicht sämtliche Voraussetzungen zum Abschluss des Kaufvertrages bereits bei Unterzeichnung des Vorvertrages erfüllt waren." (S. 2). "Für die Annahme einer Steuerumgehungsabsicht fehlen indessen Anhaltspunkte." (S. 3). In ihrer Vernehmlassung vom 13. November 1974 an das Verwaltungsgericht führten die Beschwerdeführer an, aus der Art der Geschäftsabwicklung könne geschlossen werden, dass die Z. AG die hohen Anlagekosten zunächst gescheut und deshalb ein Mietverhältnis vorgezogen habe. Nachdem der Stadtrat selbst keine Steuerumgehung angenommen hatte, waren die Beschwerdeführer nicht veranlasst, sich im verwaltungsgerichtlichen Verfahren zu den Motiven für die Wahl dieser Vertragsform eingehender zu äussern. In dem vom Stadtrat in seiner Vernehmlassung vom 4. Oktober 1974 herangezogenen Artikel im "Vaterland" vom 21. November 1971 über den Neubau der Z. AG wird ausgeführt: "Um sich von den Umtrieben, die mit einem Bauprojekt dieser Grössenordnung verbunden sind, so weit als möglich zu entlasten, wurde die Bauherrschaft über das mit gegen 15 Millionen Franken Anlagewert veranschlagte Vorhaben den erfahrenen Bauherren X. und Y. übertragen" Bei dieser Sachlage kann nicht gesagt werden, es seien für die gewählte Rechtsform keine andern als steuerliche Gründe erkennbar. Insbesondere ist es nicht unglaubhaft, dass die Z. AG keine Umtriebe und Risiken der Bauerstellung übernehmen wollte. Es trifft auch nicht zu, dass sie diesen Zweck auch mit einem einfachen Auftrag an die Beschwerdeführer hätte erreichen können. Denn an der Haftung für die finanziellen Verpflichtungen und der Gefahrtragung durch die Z. AG hätte sich dadurch nichts geändert. So aber verblieb das volle Risiko im Stadium der Bauausführung bei den Beschwerdeführern. Ging es aber der Z. AG darum, das Risiko und die Umtriebe des Bauens den Beschwerdeführern zu überlassen und Liegenschaft und Gebäude erst dann zu übernehmen, wenn der Bau in vertragskonformer Weise erstellt war, und war sie ferner noch daran interessiert, nicht von Anfang an die Anlagekosten finanzieren zu müssen, so war die gewählte Rechtsform - Mietvertrag mit Vorvertrag zu einem späteren

Kaufvertrag - ein hiefür taugliches und nicht ein ungewöhnliches oder gar abwegiges Mittel. Die Auffassung des Verwaltungsgerichts, diese Vertragsform sei nur aus Gründen der Steuerersparnis für die Beschwerdeführer gewählt worden und es liege deshalb eine Steuerumgehung vor, lässt sich demnach mit sachlichen Gründen nicht halten.

5. Selbst wenn sich aber noch mit sachlichen Gründen die Auffassung vertreten liesse, die Z. AG sei schon mit dem Mietvertrag und Vorvertrag vom 29. Juli 1968 wirtschaftliche Eigentümerin der zu erstellenden Baute geworden, so lägen keine überzeugenden Gründe dafür vor, dass dies nicht gleichermassen auch für das Baugrundstück gelten sollte. Die Konstruktion des Verwaltungsgerichts, nach welcher die Z. AG die Baute auf einem nicht in ihrem Eigentum stehenden Grundstück erstellt und die wirtschaftliche Herrschaft nur über die Baute, nicht aber über das Baugrundstück ausgeübt haben soll, ist künstlich und ungewöhnlich, jedenfalls künstlicher und ungewöhnlicher als das, was die Parteien effektiv vereinbart haben und was das Verwaltungsgericht steuerrechtlich nicht gelten lassen will. Es ist nicht einzusehen und wird auch vom Verwaltungsgericht nicht erklärt, was die Z. AG dazu hätte veranlassen können, die wirtschaftliche Herrschaft über die zu erstellende Baute ohne diejenige über das Baugrundstück zu erwerben. Entweder hat die Z. AG mit dem Vertrag vom 29. Juli 1968 wirtschaftlich das Eigentum an Land und Gebäuden erworben, dann ist der strittige Steueranspruch der Stadt Luzern verwirkt. Oder aber sie hat auch wirtschaftlich das Eigentum an der Liegenschaft mit Gebäuden erst mit dem Kaufvertrag vom 3. August 1973 erworben, dann ist die angefochtene Steuerveranlagung nicht haltbar. Die Unterscheidung zwischen Land und Gebäude bezüglich des Zeitpunktes des steuerrechtlich massgebenden Eigentumsübergangs lässt sich weder auf die Verträge noch auf wirtschaftliche Erwägungen stützen. Sie entspricht auch nicht der ursprünglichen These der Stadt Luzern, welche von einem einheitlichen wirtschaftlichen Eigentumsübergang mit Vertrag vom 29. Juli 1968 ausging. Sie wurde vielmehr erst vorgebracht, als die Stadt Luzern erkannte, dass aufgrund dieser Konstruktion der Besteuerungsanspruch verwirkt gewesen wäre. Die angefochtene Steuerveranlagung, welche auf der sachlich unhaltbaren Aufspaltung zwischen Land und Gebäude

bezüglich des Eigentumsübergangs beruht, ist deshalb willkürlich, was zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids führen muss.