

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C 415/2017

Urteil vom 2. Juni 2017

## II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Donzallaz,  
Bundesrichter Stadelmann,  
Gerichtsschreiber Kocher.

### Verfahrensbeteiligte

1. A.A.\_\_\_\_\_,  
2. B.A.\_\_\_\_\_,  
3. C.A.\_\_\_\_\_,  
4. D.A.\_\_\_\_\_,  
alle vier vertreten durch Herrn E.A.\_\_\_\_\_,  
5. E.A.\_\_\_\_\_,  
die Erbgemeinschaft A.\_\_\_\_\_ sel. bildend,  
Beschwerdeführer,

gegen

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

### Gegenstand

Erbschaftssteuer; interkantonale Steuerauscheidung,

Beschwerde gegen das Urteil des Kantonsgerichts Luzern, 4. Abteilung, vom 30. März 2017.

### Sachverhalt:

A.

A.\_\_\_\_\_ sel., verstorben am 6. November 2011, hatte zuletzt seinen steuerrechtlichen Wohnsitz in V.\_\_\_\_\_/SZ.  
Er war Miteigentümer eines bebauten Grundstücks in der Gemeinde U.\_\_\_\_\_/LU, wobei sich sein Anteil auf 23,5 Prozent und der Vermögenssteuerwert des Grundstücks auf Fr. 625'000.– belief. Das bewegliche Vermögen des Erblassers erreichte am Todestag - gemäss insoweit unbestrittener interkantonalen Steuerauscheidung - rund Fr. 605'500.–. Dieses setzte sich aus dem anteiligen Liegenschaftskonto (Fr. 14'400.–), Wertschriften von Fr. 588'800.– und übrigen Aktiven von Fr. 2'300.– zusammen. Der Bruttonachlass erreichte damit Fr. 752'500.–. Auf dem Grundstück lastete eine Grundpfandschuld von Fr. 528'000.–, bei einem Anteil von 23,5 Prozent mithin Fr. 124'080.–. Zudem bestanden weitere Schulden des Erblassers von Fr. 83'200.–, insgesamt Fr. 207'300.–. Dies führte zu einem Nettonachlass von Fr. 545'200.–.

B.

Gemäss letztwilligen Verfügungen vom 30. Januar 1990 und vom 19. Januar 2001 vermachte der Erblasser seinen vier Patenkindern je ein Legat von Fr. 2'000.–. Das restliche Nachlassvermögen ging zu je einem Viertel an A.A.\_\_\_\_\_, F.A.\_\_\_\_\_ und E.A.\_\_\_\_\_. In den restlichen Viertel teilten sich B.A.\_\_\_\_\_,

C.A.\_\_\_\_\_ und D.A.\_\_\_\_\_.

C.

Das Teilungsamt U.\_\_\_\_\_/LU veranlagte mit Entscheid vom 30. November 2015 eine Erbschaftssteuer von insgesamt Fr. 11'536.45. Dabei ging es - noch ohne Berücksichtigung der Vermächtnisse - von einem steuerbaren Nettonachlass von Fr. 808'768.34 aus, wovon es 14,62 % der Belegenheitsgemeinde zuwies. Dagegen erhoben zunächst F.A.\_\_\_\_\_ und später in einem gesonderten Verfahren E.A.\_\_\_\_\_, A.A.\_\_\_\_\_, B.A.\_\_\_\_\_, C.A.\_\_\_\_\_ und D.A.\_\_\_\_\_ Einsprache. Am 24. Februar 2016 fällte der Gemeinderat der Einwohnergemeinde U.\_\_\_\_\_/LU einen Einspracheentscheid. Diesem zufolge belief sich der Anteil des Belegenheitskantons an den Gesamtaktiven nunmehr auf 18,74 Prozent und erreichte das vom Kanton Luzern zu erfassende Substrat den Betrag von Fr. 102'189.60. In der Folge legte die Behörde die in der Belegenheitsgemeinde steuerbaren Anteile folgendermassen fest: Je Fr. 26'374.60 für E.A.\_\_\_\_\_ und A.A.\_\_\_\_\_, Fr. 23'970.50 für F.A.\_\_\_\_\_ und je Fr. 7'990.15 für B.A.\_\_\_\_\_, C.A.\_\_\_\_\_ und D.A.\_\_\_\_\_. Dies führte zu Erbschaftssteuern von noch Fr. 9'378.65.

D.

Dagegen gelangten die Erben an das Kantonsgericht des Kantons Luzern (Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 29. März 2016). F.A.\_\_\_\_\_ zog seine Beschwerde später zurück. Mit Entscheid 7H 16 61 vom 30. März 2017 wies die 4. Abteilung des Kantonsgerichts die verbliebene Beschwerde ab.

E.

Mit Eingabe vom 4. Mai 2017 (Postaufgabe) gelangen die Erben an das Bundesgericht. In ihrer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragen sie sinngemäss, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben, das im Kanton Luzern steuerbare Substrat sei auf höchstens Fr. 25'653.10 festzusetzen und jene Erben, die kein Grundeigentum erben, seien von der Erbschaftssteuer des Kantons Luzern auszunehmen.

Der Abteilungspräsident als Instruktionsrichter (Art. 32 Abs. 1 BGG [SR 173.110]) hat von Instruktionsmassnahmen abgesehen.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Sachurteilsvoraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90, Art. 100 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2.

1.2.1. Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 155 E. 4.4.5 S. 157) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 141 V 234 E. 2 S. 236).

1.2.2. Der Eingriff in kantonales oder kommunales Recht bildet nur insofern einen eigenständigen Beschwerdegrund, als die Verletzung kantonaler verfassungsmässiger Rechte (Art. 95 lit. c BGG) oder kantonaler Bestimmungen zum Stimm- und Wahlrecht (Art. 95 lit. d BGG) geltend gemacht wird. Abgesehen davon kann das Bundesgericht die Auslegung und Anwendung kantonalen (und kommunalen) Verfassungs-, Gesetzes- oder Verordnungsrechts nicht als solche prüfen, sondern lediglich daraufhin, ob dadurch Bundes-, Völker- oder interkantonales Recht verletzt wird (Art. 95 lit. a, b und e BGG; BGE 142 II 369 E. 2.1 S. 372). Dabei beschränkt sich die Überprüfung auf die Verletzung verfassungsmässiger Rechte (BGE 142 V 94 E. 1.3 S. 96), insbesondere auf den Aspekt der Verletzung des Willkürverbots (Art. 9 BV; BGE 142 V 513 E. 4.2 S. 516).

1.2.3. Die Verletzung von verfassungsmässigen Individualrechten (einschliesslich der Grundrechte) und von kantonalem Recht prüft das Bundesgericht zudem nur, falls eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art.

106 Abs. 2 BGG). Soweit die Beschwerdeschrift diesen Anforderungen nicht genügt, ist darauf nicht einzugehen. Zu den verfassungsmässigen Individualrechten zählt insbesondere auch das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV; BGE 131 I 409 E. 3.1 S. 4).

1.3. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 155 E. 4.4.3 S. 156). Es kann die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz nur berichtigen oder ergänzen, soweit sie offensichtlich unrichtig - das heisst willkürlich - sind oder auf einer anderen Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG; BGE 142 V 2 E. 2 S. 5).

2.

2.1. Seit jeher sind in interkantonalen Verhältnissen die Erbschaftssteuern vom beweglichen Vermögen im Kanton des letzten Wohnsitzes des Erblassers (so schon BGE 2 I 16 E. 2 S. 18), diejenigen von Grundstücken hingegen im Kanton der gelegenen Sache zu erheben (erstmalig in BGE 3 I 11 E. 8 S. 24 f.). Hinterlässt ein Erblasser ausserkantonale Grundstücke, ist daher eine interkantonale Steuerauscheidung zwischen Wohnsitz- und Belegenheitskanton (en) vorzunehmen (Urteil P.1714/1983 vom 11. Februar 1985 E. 2; BGE 73 I 13 E. 4 S. 17 f.).

2.2.

2.2.1. Falls der erbschaftssteuerrechtliche Nachlass neben beweglichem auch unbewegliches Vermögen umfasst, das in einem andern als dem letzten Wohnsitzkanton des Erblassers liegt, können beide bzw. alle Kantone den jeweiligen Teil jedes Erbteils oder jedes Vermächtnisses besteuern. Massgebend ist dabei die Quote, die dem kantonalen Anteil am Gesamtnachlass entspricht. Konkret erhebt der letzte Wohnsitzkanton die Erbschaftssteuer bei sämtlichen Erben und Vermächtnisnehmern, freilich nur anteilmässig, indem er die ihm zugewiesenen Werte (Summe von beweglichen Aktiven und den im Wohnsitzkanton gelegenen Grundstücken) den Gesamtaktiven (brutto) gegenüberstellt.

2.2.2. Dasselbe Recht hat jeder reine Belegenheitskanton, wobei hier das Verhältnis der im Kanton gelegenen Grundstücke zu den Bruttoaktiven entscheidend ist (Urteil 2P.98/2004 vom 9. Mai 2005 E. 3.1). Auch die blossen Belegenheitskantone besteuern mithin sämtliche Erben und Vermächtnisnehmer (PETER MÄUSLI-ALLENSPACH/PHILIP FUNK, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 29 N. 12 f.). Oder mit andern Worten: "Peu importe quels actifs (et passifs) sont dévolus à chaque héritier selon le testament ou dans le cadre du partage successoral" (DANIEL DE VRIES REILING, La double imposition intercantonale, 2. Aufl. 2013, N. 1183; siehe auch PETER LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. Aufl. 2015, S. 72 ff. und 180). Ob ein Erbe oder Vermächtnisnehmer ein Grundstück oder Barvermögen übernimmt, ist daher für die Zwecke der Erbschaftssteuer von keinem Belang (ERNST HÖHN/PETER MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, § 24 N. 4).

2.2.3. Ebenso nach bundesgerichtlicher Praxis zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) sind alle beteiligten Kantone verpflichtet, für die Ermittlung der ihnen zustehenden Quote sämtliche Nachlassaktiven (inner- wie ausserkantonales Vermögen) nach übereinstimmenden Kriterien einheitlich zu bewerten. Sie bleiben aber grundsätzlich frei, den steuerbaren Netto-Nachlass im Hinblick auf die Festsetzung der Erbschaftssteuer nach ihren eigenen kantonalen Bewertungsregeln zu berechnen (Urteil 2P.65/1988 vom 6. Oktober 1988 E. 2b). Soweit sich aber im Nachlass Grundstücke befinden, obliegt es den Kantonen, den Repartitionswert als Korrekturfaktor heranzuziehen.

2.2.4. Der massgebende Repartitionswert für den Kanton Luzern beläuft sich gemäss dem Kreisschreiben Nr. 22 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 21. November 2006 auf 95 Prozent. Bei diesem Kreisschreiben handelt es sich um eine Quasi-Verwaltungsverordnung, ist die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) doch nicht als öffentlich-rechtliche Behörde, sondern als Verein im Sinne von Art. 60 ff. ZGB ausgestaltet. Das Bundesgericht weicht dem Grundsatz nach von einer (eigentlichen) Verwaltungsverordnung nicht ab, falls deren generell-abstrakter Gehalt eine dem individuell-konkreten Fall angepasste und gerecht werdende Auslegung der



Liegenschaftskonto\_ \_\_\_\_\_ 61'314 \_\_\_\_\_  
 Davon 23.5%\_ \_\_\_\_\_ 61'314 \_\_\_\_\_ 14'409 \_\_\_\_\_ 14'409 \_\_\_\_\_  
 Übriges\_ \_\_\_\_\_ 591'070 \_\_\_\_\_ 591'070 \_\_\_\_\_  
 Total\_ \_\_\_\_\_ 745'144 \_100\_ 139'665 \_18.74\_ 605'479 \_81.26

Verbindlichkeiten\_ \_\_\_\_\_  
 Grundpfandschuld\_ \_\_\_\_\_ 528'000 \_\_\_\_\_  
 Davon 23.5%\_ \_\_\_\_\_ 124'080 \_\_\_\_\_  
 Weitere Schulden\_ \_\_\_\_\_ 49'752 \_\_\_\_\_  
 Davon 23.5%\_ \_\_\_\_\_ 11'692 \_\_\_\_\_  
 An Angehörige Ehefrau\_ \_\_\_\_\_ 71'508 \_\_\_\_\_ 71'508 \_\_\_\_\_  
 Total\_ \_\_\_\_\_ 207'280 \_100\_ 38'851 \_18.74\_ 168'428 \_81.26

Zwischentotal\_ \_\_\_\_\_ 537'864 \_100\_ 100'814 \_18.74\_ 437'050 \_81.26

Aufrechnung Repartitionswert\_ \_\_\_\_\_ 7'351 \_\_\_\_\_ 7'351 \_\_\_\_\_

Nachlass vor Vermächtnissen\_ \_\_\_\_\_ 545'215 \_108'165\_ 437'050 \_\_\_\_\_  
 Vermächtnisse\_ \_\_\_\_\_ 8'000 \_100\_ 1'499 \_18.74\_ 6'501 \_81.26  
 Nettonachlass ESchSt\_ \_\_\_\_\_ 537'215 \_106'665\_ 430'550 \_\_\_\_\_

Anteil 25%:\_je\_ \_\_\_\_\_ 106'665 \_100\_ 26'666 \_25.00 \_\_\_\_\_

Anteil 8,333%:\_je\_ \_\_\_\_\_ 8'889 \_8.33 \_\_\_\_\_

Die bundesgerichtliche Kontrollrechnung gelangt zu einem für die Erbschaftssteuer massgebenden Nettonachlass von Fr. 537'215.–. Die Vorinstanz war von einem "Nettonachlass ohne Vermächtnisse an Patenkinder" von Fr. 537'215.– ausgegangen. Davon ist im Kanton Luzern ein Anteil von 18,74 Prozent steuerbar (Fr. 106'665.–). Die vorinstanzliche interkantonale Steuerauscheidung ist auf den Franken genau zutreffend.

3.4.1. Bis dahin geben die vorinstanzlichen Erwägungen zu keinerlei Bemerkungen Anlass. Für die Zwecke der Erhebung der kantonalen Erbschaftssteuer erachtet die Vorinstanz dann freilich Erbanteile von Fr. 26'374.60 (ein Viertel; A.A. \_\_\_\_\_, E.A. \_\_\_\_\_) bzw. von Fr. 7'990.15 (ein Zwölftel; B.A. \_\_\_\_\_, C.A. \_\_\_\_\_, D.A. \_\_\_\_\_) für gegeben. Dies geschieht in Anwendung des Gesetzes (des Kantons Luzern) vom 27. Mai 1908 betreffend die Erbschaftssteuern (EStG/LU; SRL 630).

3.4.2. Anders als die interkantonale Steuerauscheidung, die auf Verfassungsrecht beruht und vom Bundesgericht als Bundesrecht mit freier Kognition geprüft werden kann, beschränkt sich die bundesgerichtliche Prüfungsbefugnis bei Auslegung und Anwendung des kantonalen Rechts auf den Gesichtspunkt der Willkür (Art. 9 BV; vorne E. 1.2.2). Etwaige Rügen haben der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit zu genügen (Art. 106 Abs. 2 BGG; vorne E. 1.2.3). So wäre anhand des angefochtenen Entscheids namentlich detailliert aufzuzeigen, inwiefern die Vorinstanz insbesondere die § 2 (Steuerhoheit), 3 (Grundtarif) und 5 EStG/LU (Tarifzuschlag) willkürlich ausgelegt und angewendet haben soll.

3.4.3. Daran fehlt es indessen: Die Erben unterbreiten dem Bundesgericht zwar eine überarbeitete interkantonale Steuerauscheidung. Diese erweist sich nach dem Gesagten aber als bundesrechtswidrig, weshalb es bei der einwandfreien vorinstanzlichen Repartition bleibt. Für diesen Fall bringen die Erben keine spezifischen Rügen vor, die den gesetzlichen Anforderungen genügen könnten. Ebenso wenig reicht es, pauschal und ohne nähere Erörterung die Höhe der kantonalen Erbschaftssteuer zu kritisieren, zumal der angebliche Steuersatz von 35,56 Prozent auf der Annahme beruht, die Grundpfandschuld sei insgesamt von dem im Kanton gelegenen unbeweglichen Vermögen abzuziehen. Dabei übersehen die Erben indes, dass sämtliche Schulden - seien sie grundpfandgesichert oder nicht - proportional nach Lage der Gesamtaktiven auf das jeweilige Vermögen zu verlegen sind. Die objektmässige Verlegung auf das unbewegliche Vermögen findet im Bundesrecht keine Stütze (vorne E. 2.2.5).

3.4.4. Was den kantonalen Tarif betrifft, ist schliesslich folgendes von Belang: Gemäss § 3 Abs. 1 lit. a EStG/LU ist mit Blick auf das Verwandtschaftsverhältnis von einem Grundtarif von 6 Prozent auszugehen. Unter Voraussetzungen, die hier aber nicht erfüllt sind, kann ein Tarifzuschlag von bis zu 100 Prozent des Steuerbetrages wirksam werden (§ 5 Abs. 1 Ziff. 10 EStG/LU). Damit bleibt die Steuerbelastung weit unter den angeblichen 36 Prozent, zumal - wie gesagt - ohnehin keine rechtsgenügende Rüge ersichtlich ist.

3.5. Die Beschwerde erweist sich mithin als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist.

4.

4.1. Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den beschwerdeführenden Erben aufzuerlegen. Diese tragen die Kosten zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung (Art. 66 Abs. 5 BGG).

5. Dem Kanton Luzern, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Entschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 2'000.– werden den Beschwerdeführern auferlegt. Sie tragen ihren Anteil zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Kantonsgericht Luzern, 4. Abteilung, schriftlich mitge-

teilt.

Lausanne, 2. Juni 2017

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher