

# **BGE 152 II 1**

Bundesgericht (BGE), 2026-01-01, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_152 II 1](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_152_II_1)

FR: ATF 152 II 1

IT: DTF 152 II 1

## **Regeste**

Regeste Art. 1 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1, Art. 457-459 ZGB; Art. 13a SchlT ZGB; § 3 Abs. 1 und 2 des Gesetzes des Kantons Luzern vom 27. Mai 1908 betreffend die Erbschaftssteuern (EStG/LU); kann auch eine uneheliche Person erbschaftssteuerrechtlich als mit der verstorbenen Person "verwandt" gelten? Beim Erbschaftssteuerrecht des Kantons Luzern handelt es sich um nicht harmonisiertes, rein kantonales öffentliches Recht. Solches ist nach den üblichen Regeln auszulegen. Die Bedeutung eines zivilrechtlichen Begriffs, die diesem im Abgaberecht zukommt, ist durch Auslegung unter Berücksichtigung des abgaberechtlichen Zusammenhangs zu gewinnen (E. 2). Die Berücksichtigung als Erbe setzt gemäss Art. 457 ff. ZGB ein zivilrechtliches Verwandtschaftsverhältnis voraus. Ein rein biologischer Ansatz ist dem Zivilrecht fremd. Dasselbe gilt gemäss § 3 Abs. 1 EStG/LU: Eine rein biologische Abstammung reicht grundsätzlich nicht aus, um den Grundtatbestand (mit privilegiertem Steuersatz) zu erfüllen (E. 3). Über diesen formal zivilrechtlichen Ansatz hinaus kennt das Erbschaftssteuerrecht des Kantons Luzern einen Ergänzungstatbestand. Diesem zufolge findet der Grundtatbestand mittelbare Anwendung, sofern es sich um uneheliche, blutsverwandte Personen handelt, die erbberechtigt sind. Wie es sich mit diesen Anforderungen verhält, wird der Kanton Luzern im vorliegenden Fall zu prüfen haben (E. 4).

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Diese Bestimmungen gelten auch für uneheliche Blutsverwandte, sofern dieselben erbberechtigt sind." BGE 152 II 1 S. 7 Das Erbschaftssteuerrecht des Kantons Luzern ist damit als Erbanfallsteuer (im Gegensatz zur Erbgangssteuer bzw. Nachlasssteuer) konzipiert. Als solche wird sie auf Ebene der erbenden Personen erhoben. Das Erbschaftssteuerrecht des Kantons Luzern sieht hierzu einen dreigeteilten Tarif vor, dessen Anwendung von der verwandtschaftlichen Nähe der erbberechtigten Person zur erblassenden Person abhängt (Urteil 2P.139/2004 vom 30. November 2004 E. 2.1; zuvor schon Urteil 2P.234/1997 vom 4. Juni 1998 E. 2). Bei den Personen im Anwendungsbereich von § 3 Abs. 1 lit. a EStG/LU handelt es sich um die zweite ("elterliche") Parentel. Die dritte ("grosselterliche") Parentel setzt sich aus den Personen zusammen, die dem grosselterlichen Stamm angehören (§ 3 Abs. 1 lit. b EStG/LU; TUOR/SCHNYDER/SCHMID/JUNGO/HÜRLIMANN-KAUP, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 15. Aufl. 2023, S. 852). Im Wege von § 3 Abs. 2 EStG/LU wird der Rahmen auf uneheliche Blutsverwandte erweitert. Der Grundtatbestand gilt auch für uneheliche Blutsverwandte, unter dem Vorbehalt dessen, dass diese überhaupt erbberechtigt sind. Vor dem Hintergrund von § 3 Abs. 1 EStG/LU stellt § 3 Abs. 2 EStG/LU sich als Ergänzungstatbestand dar. Wenn einzelne Erben mehr als Fr. 10'000.- empfangen, fällt von

Gesetzes wegen ein Progressionszuschlag an (§ 5 Abs. 1 EStG/LU). Bei einem Betrag von Fr. 500'000.- und mehr erreicht dieser Zuschlag 100 Prozent (§ 5 Abs. 1 Ziff. 10 EStG/LU; auch dazu Urteil 2P.139/2004 vom 30. November 2004 E. 2.1).

### **E. 2.1**

Streitig und zu prüfen ist, welcher Steuersatz auf den Vermögenszugang von Todes wegen anwendbar sei, den der Steuerpflichtige empfangen konnte. Auszulegen und anzuwenden ist insbesondere § 3 Abs. 1 lit. a und Abs. 2 des Gesetzes des Kantons Luzern vom 27. Mai 1908 betreffend die Erbschaftssteuern (EStG/LU; SRL 630). Dabei handelt es sich um nicht harmonisiertes, rein kantonales Steuerrecht (vgl. Urteil 2C\_242/2014 vom 10. Juli 2014 E. 2.3.1). Die Kognition des Bundesgerichts ist mithin auf die Kontrolle des angefochtenen Entscheids unter dem Aspekt des Bundesrechts, insbesondere der verfassungsmässigen Individualrechte, beschränkt (nicht publ. E. 1.2.2).

#### **E. 2.2.1**

§ 3 EStG/LU als massgebender kantonalrechtlicher Grundtatbestand lautet: " 1 Erbschaftssteuern sind nach folgendem Massstab zu entrichten: a. von dem, was an den elterlichen Stamm gelangt, 6 Prozent; b. von dem, was an den grosselterlichen Stamm gelangt, 15 Prozent; c. von dem, was an entfernter oder nicht verwandte Personen gelangt, 20 Prozent.

#### **E. 2.2.2**

Die kantonalen Behörden haben die streitbetroffene Erbschaft mit dem Steuersatz von 20,0 Prozent erfasst, wie er gemäss § 3 Abs. 1 lit. c EStG/LU (Grundtatbestand) für Erbgänge zwischen "entfernter verwandten" bzw. "nicht verwandten" Personen zur Anwendung kommt. Der Steuerpflichtige wendet ein, dass er erbschaftssteuerrechtlich dem elterlichen Stamm (also der zweiten Parentel) zuzuweisen sei, nachdem es sich bei Pfarrer B.C. sel. um seinen biologischen Vater und bei der Erblasserin, die dessen Schwester war, um seine Tante gehandelt habe. Als Neffe der Verstorbenen sei er dem Tarif zu unterstellen, wie er aus § 3 Abs. 1 lit. a EStG/LU hervorgehe. Fraglich ist damit, ob der Steuerpflichtige dem "elterlichen Stamm" im Sinne des Grundtatbestandes angehöre, also der zweiten Parentel im Sinne von § 3 Abs. 1 lit. a EStG/LU. Dies ist in einem ersten Schritt durch Auslegung der Norm zu prüfen (hinten E. 3). Sollte es sich zeigen, dass der Steuerpflichtige in BGE 152 II 1 S. 8 einem erbschaftssteuerrechtlichen Sinn der zweiten Parentel angehört, fiel sein Erbanteil unmittelbar unter den Grundtatbestand (§ 3 Abs. 1 lit. a EStG/LU) und hätte es zu einem Steuersatz von 12,0 Prozent zu kommen. Ginge die Auslegung hingegen dahin, dass § 3 Abs. 1 lit. a EStG/LU nicht in Betracht falle, hätte es in einem zweiten Schritt zur Prüfung zu kommen, ob § 3 Abs. 1 lit. a EStG/LU zumindest mittelbar, im Wege des Ergänzungstatbestandes (§ 3 Abs. 2 EStG/LU), Anwendung finde (hinten E. 4).

#### **E. 2.3.1**

Ausgangspunkt jeder Gesetzesauslegung ( Art. 1 Abs. 1 ZGB per analogiam; BGE 149 II 462 E. 2.2.4) bildet der Wortlaut einer Bestimmung (grammatikalisches Element; BGE 151 III 35 E. 2.4.2; BGE 151 IV 46 E. 2.6 Ingress; BGE 151 V 169 E. 6.1). Ist der Wortlaut der Bestimmung klar, also eindeutig und unmissverständlich, darf davon nur abgewichen werden, wenn triftiger Grund zur Annahme besteht, der Wortlaut ziele am "wahren Sinn" der Regelung vorbei. Anlass für eine solche Annahme können die Entstehungsgeschichte der Bestimmung (historisches Element), ihr Zweck (teleologisches Element) oder der Zusammenhang mit andern Vorschriften (systematisches Element) geben ( BGE 151 III 35

E. 2.4.2, BGE 151 III 81 E. 3.5 Ingress). Nur für den Fall, dass der Wortlaut der Bestimmung unklar bzw. nicht restlos klar ist und verschiedene Interpretationen möglich bleiben, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden ( BGE 151 III 81 E. 3.5 Ingress). Dabei sind alle anerkannten Auslegungselemente zu berücksichtigen (pragmatischer Methodenpluralismus; BGE 150 II 273 E. 4.4.1; BGE 150 V 400 E. 5.1).

### **E. 2.3.2**

Die eben dargelegten Auslegungsregeln, die das Bundesgericht anwendet, stellen keine Eigenheit des eidgenössischen Rechts dar. Rein kantonales oder kommunales Recht unterliegt denselben Regeln. Im Schnittstellenbereich verschiedener Rechtsgebiete ist ferner der Gedanke der Einheit der Rechtsordnung zu beachten ( BGE 150 II 519 E. 4.5). Dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung kommt insbesondere auch im Abgaberecht einige Bedeutung zu, vor allem dort, wo es auf fremdrechtliche Gebiete (beispielsweise Zivilrecht, Sozialversicherungsrecht) Bezug nimmt, wo Wertungswidersprüche entstünden oder wo verschiedene Steuerarten ähnliche Fragen aufwerfen ( BGE 147 II 248 E. 3.5.1). All dies gilt nicht nur im Bereich der bundesrechtlichen Abgaben, sondern in BGE 152 II 1 S. 9 gleicher Weise auf Ebene der kantonalen und kommunalen öffentlich-rechtlichen Abgaben (Urteil 2C\_242/2014 vom 10. Juli 2014 E. 2.3.2).

### **E. 2.3.3**

Bereichsspezifische Besonderheiten ergeben sich aus dem Umstand, dass es um die Auslegung von Erbschafts-Steuerrecht geht, also um eine öffentlich-rechtliche Abgabe, die bereits in ihrem Namen die Elemente "Erbrecht" und "Steuerrecht" trägt. Die ursprüngliche Lehrmeinung geht dahin, dass Erbanfall- und Schenkungssteuern als indirekte Steuern im Sinne von Rechtsverkehrssteuern zu gelten haben, da sie den Vermögensübergang zu Lebzeiten oder von Todes wegen beschlagen (dazu ANDREA OPEL, in: Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2020, § 6 Rz. 5; Urteil 2C\_56/2008 vom 17. Juni 2008 E. 2.3 zum insofern gleichartigen Recht des Kantons Solothurn). Dabei steht die Erscheinungsform als Rechtsübertragungssteuer im Vordergrund (RICHNER/FREI, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, 1996, § 1 Rz. 109 am Ende). In der neueren Lehre ist vermehrt die Rede von einer Spezialeinkommenssteuer (OPEL, a.a.O., § 6 Rz. 6 und 7; ADRIAN MUSTER, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht - Das bernische Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuern, 1990, S. 55 f.; Botschaft vom 25. Mai 1983 zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BB1 1983 III 1 ff., insb. 84 zu Art. 2 E-StHG). Die Qualifikation als indirekte Steuer kann auch mit Art. 129 Abs. 1 BV bzw. Art. 42 quinquies Abs. 1 BV 1874 begründet werden, wonach ausschliesslich die direkten Steuern eine Harmonisierung erfahren sollen. So oder anders ist die gedankliche Verflechtung des jeweiligen kantonalen und/oder kommunalen Erbschaftssteuerrechts mit dem eidgenössischen Erbrecht ( Art. 457 ff. ZGB ) eine ebenso offenkundige wie wesensprägende Tatsache.

### **E. 2.3.4**

Das Zivilgesetzbuch in seiner Fassung vom 10. Dezember 1907, in Kraft seit dem 1. Januar 1912 (AS 24 233), hat für die Zwecke des Zivilrechts eine schweizweit einheitliche Begrifflichkeit geschaffen. Im Bereich der Erbschaftssteuer muss sich aus diesem Grund ein "Abrücken [vom Zivilrecht] auch wirklich aus dem spezifischen Zweck des

Steuergesetzes heraus rechtfertigen" (OPEL, a.a.O., § 8 Rz. 3; ähnlich zuvor schon MUSTER, a.a.O., S. 255). Das Zivilrecht ist "folglich immer dann für das Steuerrecht massgeblich, BGE 152 II 1 S. 10 wenn eine Steuernorm explizit oder nach Sinn und Zweck (implizit) auf das Zivilrecht rekurriert" (OPEL, a.a.O., § 8 Rz. 3). Die enge Anlehnung des kantonalen oder kommunalen Erbschaftssteuerrechts an das eidgenössische Erbrecht findet auch rein praktische Gründe: "Macht der Steuergesetzgeber von bereits vorhandenen zivilrechtlichen Bezeichnungen Gebrauch, so weiss jedermann, worum es sich handelt" (so RICHNER/FREI, a.a.O., § 1 Rz. 168). Dennoch sind nicht alle dem Zivilrecht entnommenen Begriffe, die sich wortgleich in einer abgaberechtlichen Norm finden, zwangsläufig im herkömmlichen zivilrechtlichen Sinn zu verstehen. Die Bedeutung eines (zivilrechtlichen) Begriffs, die dieser im Abgaberecht zukommt, ist im Einzelfall durch Auslegung unter Berücksichtigung des abgaberechtlichen Zusammenhangs zu gewinnen ( BGE 143 II 685 E. 4.2.1). Dies findet seine Grundlage auch darin, dass die Kantone und Gemeinden in ihren öffentlich-rechtlichen Befugnissen durch das Bundeszivilrecht nicht beschränkt sind ( Art. 6 Abs. 1 ZGB ). Ohne harmonisierungsrechtliche Vorgabe verbleibt diesen Gemeinwesen damit im abgaberechtlichen Bereich ein Gestaltungsspielraum. Wenn das kantonale oder kommunale Abgaberecht aber tatsächlich an das Bundeszivilrecht anknüpft, stellt dieses subsidiäres kantonales Abgaberecht dar. Die Kognition des Bundesgerichts ist daher auch bei unmittelbarer Übernahme des Bundeszivilrechts auf die Verletzung von Bundesrecht oder Völkerrecht beschränkt (nicht publ. E. 1.2.3). Was insbesondere das - hier eher nebensächliche - Objekt der Erbschaftssteuer angeht, findet sich in der Lehre eine nicht unwesentliche Einschränkung. Danach soll der kantonale oder kommunale Gesetzgeber "für die Umschreibung der steuerbaren Arten des erbrechtlichen Vermögensübergangs auf die einschlägigen zivilrechtlichen Begriffe Bezug nehmen oder eigene Begriffe verwenden, ohne dabei an die zivilrechtliche Auffassung gebunden zu sein " (OPEL, a.a.O., § 8 Rz. 5, unter Bezugnahme auf BGE 130 I 205 E. 9.2; Auszeichnungen durch das Bundesgericht).

### **E. 2.3.5**

Die begriffsorientierte Anknüpfung des kantonalen Erbschaftssteuerrechts an das eidgenössische Erbrecht ist weit verbreitet. Zu erwähnen sind etwa das Erbschaftssteuerrecht des Kantons Aargau (Urteil 2C\_1031/2012 vom 21. März 2013 E. 4.1), des Kantons Zürich (Urteil 2C\_242/2014 vom 10. Juli 2014 E. 2.3.1) und - hier von zentraler Bedeutung - jenes des Kantons Luzern (Urteil 2P.234/1997 vom 4. Juni 1998 E. 2d). BGE 152 II 1 S. 11

### **E. 3.1**

Damit gilt es, den Grundtatbestand (§ 3 Abs. 1 lit. a EStG/LU) auszulegen, und zwar hauptsächlich unter dem Gesichtspunkt dessen, ob der Steuerpflichtige dem "elterlichen Stamm" angehöre, also der zweiten Parentel. Die Norm hat im Laufe der Zeit keine Revision erfahren. Sie trägt unverändert den Wortlaut gemäss der Fassung vom 27. Mai 1908. Bei der Auslegung fliessen das grammatikalische, das historische und das systematische Auslegungselement ineinander; eine scharfe Trennung ist, wie sich zeigt, nicht möglich.

#### **E. 3.2.1**

Das Erbschaftssteuerrecht des Kantons Luzern verwendet den Begriff "elterlicher Stamm", ohne diesen (eigenständig) zu umschreiben. Was darunter zu verstehen sei, bildet mangels

der autonomen kantonalrechtlichen Umschreibung eine fremdrechtliche Vorfrage, zu deren Klärung spezifischeres Recht heranzuziehen ist. Die tragende Bedeutung des eidgenössischen Erbrechts ( Art. 457 ff. ZGB ) für die Auslegung des seither erlassenen kantonalen oder kommunalen Erbschaftssteuerrechts ist unbestritten.

### **E. 3.2.2**

Das hier massgebende Gesetz des Kantons Luzern betreffend die Erbschaftssteuern wurde, wie ausgeführt, am 27. Mai 1908 verabschiedet, mithin nach dem Zivilgesetzbuch (10. Dezember 1907). In der Folge ist das kantonale Gesetz am 1. Oktober 1908 in Kraft getreten, noch vor dem Bundeszivilrecht, das am 1. Januar 1912 wirksam wurde. Dem damaligen kantonalen Gesetzgeber waren die bundesgesetzlichen Intentionen und Begrifflichkeiten zweifellos bekannt. Hätte er einen von Art. 457 ff. ZGB abweichenden, eigenständigen Ansatz wählen wollen, so wäre er als kantonaler Gesetzgeber nicht umhin gekommen, diesen autonomen Ansatz im Grundtatbestand klar zum Ausdruck zu bringen. Dies hat er unterlassen (siehe aber den Ergänzungstatbestand gemäss § 3 Abs. 2 EStG/LU, aus welchem das Kriterium der Blutsverwandtschaft hervorgeht; dazu hinten E. 4).

### **E. 3.2.3**

Das Bundeszivilrecht regelt den "elterlichen Stamm" in Art. 458 ZGB und den "grosselterlichen Stamm" in Art. 459 ZGB . Gemäss Art. 458 Abs. 1 ZGB gelangt die Erbschaft an den "Stamm der Eltern", also an die zweite Parentel, wenn der Erblasser keine Nachkommen hinterlässt. Vater und Mutter erben dabei nach Hälften ( Art. 458 Abs. 2 ZGB ). An die Stelle von Vater oder Mutter, die vorverstorben sind, treten ihre Nachkommen, und zwar in allen BGE 152 II 1 S. 12 Graden nach Stämmen ( Art. 458 Abs. 3 ZGB ). Fehlt es an Nachkommen auf einer Seite, so fällt die ganze Erbschaft an die Erben der andern Seite ( Art. 458 Abs. 4 ZGB ). Hinterlässt der Erblasser weder Nachkommen noch Erben des elterlichen Stammes, so gelangt die Erbschaft an den Stamm der Grosseltern, d.h. die dritte Parentel ( Art. 459 Abs. 1 ZGB ).

### **E. 3.2.4**

Die für die Zwecke des eidgenössischen Erbrechts unerlässliche Qualifikation und Einreihung der gesetzlichen Erben oder der eingesetzten Erben in eine der genannten Parentelen setzt im Bundeszivilrecht ein (zivil-)rechtliches Verwandtschaftsverhältnis voraus ( BGE 150 III 160 E. 4.5.1 zu den altrechtlichen ausserehelichen Verwandtschaftsverhältnissen). Die Frage, wer Nachkomme sei, entscheidet das Familienrecht. Zu verlangen ist mithin auch nach jüngster bundesgerichtlicher Rechtsprechung ein rechtliches Kindesverhältnis, denn das gesetzliche Erbrecht stellt ausschliesslich auf formelle familienrechtliche Beziehungen ab; ohne formelle familienrechtliche Bande kann sich keine gesetzliche Erbberechtigung ergeben. Diese Regelung findet ihren Grund in der Rechtssicherheit ( BGE 150 III 160 E. 4.4; BGE 134 III 467 E. 2).

### **E. 3.2.5**

Ein rein biologischer Ansatz war und ist dem Zivilrecht fremd: Ein biologisches Verwandtschaftsverhältnis ohne gleichzeitige zivilrechtliche Untermauerung reicht, erbrechtlich, nicht aus, um einen Erbanspruch zu begründen, wogegen es durchaus genügt, wenn ein zivilrechtliches Verwandtschaftsverhältnis vorliegt, ohne dass eine biologische Abstammung nachgewiesen ist. Das Kindesverhältnis, d.h. die zivilrechtliche Beziehung zwischen den Eltern und ihrem Kind, entsteht "zwischen dem Kind und der Mutter mit der

Geburt" ( Art. 252 Abs. 1 ZGB in der Fassung gemäss dem "neuen Kindesrecht" vom 25. Juni 1976, in Kraft seit dem 1. Januar 1978 [AS 1977 237]). "Zwischen dem Kind und dem anderen Elternteil" wird es kraft der Ehe der Mutter begründet oder, soweit gesetzlich vorgesehen, durch Anerkennung oder durch das Gericht festgestellt ( Art. 252 Abs. 2 ZGB in der Fassung vom 18. Dezember 2020, in Kraft seit 1. Juli 2022 [AS 2021 747]).

### **E. 3.2.6**

Im Zuge der Revision vom 25. Juni 1976 schufen die eidgenössischen Räte eine intertemporale Bestimmung. Gemäss Art. 13a SchlT ZGB unter dem Titel "Neue Klagen", ebenfalls in Kraft seit dem 1. Januar 1978, gilt in übergangsrechtlicher Hinsicht: "Ist vor Inkrafttreten des neuen Rechts durch gerichtliche Entscheidung oder BGE 152 II 1 S. 13 durch Vertrag eine Verpflichtung des Vaters zu Vermögensleistungen begründet worden und hat das Kind beim Inkrafttreten des neuen Rechts das zehnte Altersjahr noch nicht vollendet, so kann es binnen zwei Jahren nach den Bestimmungen des neuen Rechts auf Feststellung des Kindesverhältnisses klagen." Altrechtlich hatte die Zahlvaterschaft eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage gefunden (Art. 309 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 319 ZGB in der ursprünglichen Fassung vom 10. Dezember 1907; zum Begriff der Zahlvaterschaft: BGE 150 III 160 E. 4.5.1). Gemäss Art. 13a SchlT ZGB verfügten mithin nur diejenigen Kinder, für die beim Inkrafttreten des neuen Rechts (am 1. Januar 1978) überhaupt eine Zahlvaterschaftsregelung bestand und die das zehnte Altersjahr noch nicht vollendet hatten, über die Möglichkeit, innerhalb von zwei Jahren auf Feststellung der Vaterschaft des Zahlvaters zu klagen (Urteil 5A\_764/2022 vom 3. Juli 2023 E. 3.5.1; siehe schon BGE 124 III 1 E. 2). Ob die herrschende Rechtslage mit Art. 8 EMRK in Einklang stehe, hat das Bundesgericht jüngst offengelassen (Urteil 5A\_764/2022 vom 3. Juli 2023 E. 3.5.2 ff.; BGE 150 III 160 E. 9.1; siehe auch TANJA COSKUN-IVANOVIC, Die Zahlvaterschaft - die langen Schatten der Vergangenheit, AJP 2025 S. 464).

### **E. 3.3.1**

Nach den vorinstanzlichen Feststellungen, die insofern unbestritten und für das Bundesgericht daher verbindlich sind ( Art. 105 Abs. 1 BGG ; nicht publ. E. 1.4), kam der Steuerpflichtige im Jahr 1963 zur Welt (Sachverhalt Bst. A.b). Zu den Verwandtschaftsverhältnissen lässt sich dem angefochtenen Entscheid kaum etwas entnehmen. Vorinstanzlich festgestellt ist im Grunde bloss, dass die Vaterschaft gegenüber dem Steuerpflichtigen registerrechtlich ungeklärt sei. Der Eintrag im Zivilstandsregister laute auf "Vaterschaft unbekannt" (auch dazu Sachverhalt Bst. A.b). In welcher Weise die übrigen Beteiligten verwandtschaftlich verbunden sind und welche Beweismittel vorliegen, kann dem angefochtenen Entscheid nur ansatzweise entnommen werden. Das Bundesgericht hat die fehlenden rechtserheblichen Tatsachen von Amtes wegen durch Konsultation des Dossiers ermittelt (Sachverhalt Bst. A; Art. 105 Abs. 2 BGG ), um nicht von vornherein die Sache zur Erstellung eines nachvollziehbaren Sachverhalts ( Art. 112 Abs. 1 lit. b BGG ) an die Vorinstanz zurückweisen zu müssen. BGE 152 II 1 S. 14

### **E. 3.3.2**

Damit gilt als erstellt, dass die Erblasserin kinderlos verstorben ist und vier Personen von Todes wegen als Erben eingesetzt hat, darunter den Steuerpflichtigen mit einer Quote von 50 Prozent. Dieser macht geltend, ein Neffe der Erblasserin zu sein, nachdem er der biologische Sohn von Pfarrer B.C. sel., einem Bruder der Erblasserin, sei. Er stützt sich bei seiner Darstellung auf ein Gutachten seitens des Instituts für Rechtsmedizin der Universität

Zürich, das nahelegt, dass der Steuerpflichtige von der gleichen väterlichen Linie abstammt wie D.C. Dieser ist ein Sohn von A.C., also eines Bruders der Erblasserin, sodass der Steuerpflichtige mit der Erblasserin blutsverwandt und deren biologischer Neffe wäre bzw. ist. Als solcher würde er dem elterlichen Stamm der Erblasserin angehören. Dies alles steht freilich unter dem entscheidenden Vorbehalt, dass zwischen Pfarrer B.C. sel. und dem Steuerpflichtigen überhaupt ein zivilrechtliches Kindesverhältnis besteht. Unter dem vorrevidierten Kindesrecht von 1907 ist es, wie aus den Akten hervorgeht, im vorliegenden Fall zu keiner "Zahlvaterschaft" gekommen. Die unter neuem Recht angestrebten Bemühungen des Steuerpflichtigen sind insofern gescheitert, als das Bezirksgericht Zürich die Vaterschaftsklage abgewiesen und das Obergericht des Kantons Zürich dies bestätigt hat (Sachverhalt Bst. A.e). Dem Steuerpflichtigen ist es damit misslungen, das angestrebte zivilrechtliche Kindesverhältnis herbeizuführen.

### **E. 3.3.3**

Mit Blick darauf hat die Vorinstanz das massgebende kantonale Recht dahingehend ausgelegt und angewandt, dass der Steuerpflichtige mangels zivilrechtlichen Kindsverhältnisses zu Pfarrer B.C. sel. vom Anwendungsbereich der zweiten Parentel ausgenommen sei. Wie dargelegt, ist es letztlich einerlei, ob die Erbschaftssteuer nach dem Recht des Kantons Luzern als Rechtsübertragungssteuer oder als Spezialeinkommenssteuer zu betrachten ist, denn der wesensprägende Einfluss des eidgenössischen Erbrechts ist nicht zu bestreiten (vorne E. 2.3.3). Es bleibt nunmehr zu prüfen, ob die Vorinstanz verfassungsrechtlich einwandfrei vorgegangen sei, als sie erwogen hat, § 3 Abs. 1 lit. a EStG/LU lasse im Lichte des eidgenössischen Erbrechts keinen Raum dafür, dass der Steuerpflichtige der zweiten Parentel zuzuweisen sei.

### **E. 3.3.4**

Im Vordergrund steht die Prüfung unter dem Gesichtspunkt des allgemeinen Willkürverbots ( Art. 9 BV ; nicht publ. E. 1.2.2). Willkür in der Rechtsanwendung liegt vor, wenn der angefochtene Entscheid offensichtlich unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation BGE 152 II 1 S. 15 in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Das Bundesgericht hebt einen Entscheid jedoch nur auf, wenn nicht nur die Begründung, sondern auch das Ergebnis unhaltbar ist. Dass eine andere Lösung ebenfalls als vertretbar oder gar zutreffender erscheint, genügt nicht ( BGE 151 II 120 E. 6.9.1; BGE 149 I 329 E. 5.1; BGE 149 II 225 E. 5.2).

### **E. 3.3.5**

Gegen eine verfassungsrechtlich unhaltbare vorinstanzliche Auslegung und/oder Anwendung des Grundtatbestandes sprechen gewichtige Gründe: Abgesehen davon, dass das Erbschaftssteuerrecht des Kantons Luzern - und damit auch dessen § 3 Abs. 1 lit. a EStG/LU, der hier im Zentrum steht - erst nach dem Zivilgesetzbuch verabschiedet wurde, verwenden beide Gesetze eine übereinstimmende Begrifflichkeit. In lit. a des Grundtatbestandes ist die Rede vom "elterlichen Stamm". Dies lässt unweigerlich Art. 458 ZGB anklingen. Grundvoraussetzung, um überhaupt dem elterlichen Stamm anzugehören, ist im eidgenössischen Erbrecht freilich, dass ein zivilrechtliches Verwandtschaftsverhältnis (vorne E. 3.2.4) bzw. ein rechtliches Kindesverhältnis (vorne E. 3.2.4) besteht. Dass es sich im kantonalen Erbschaftssteuerrecht anders verhalten könnte und auf die biologische Verwandtschaft abgestellt werden dürfe, legt der Steuerpflichtige nicht dar. Derartige

Gründe sind auch nicht ersichtlich. Gegenteils ist - bundesgerichtlicher Rechtsprechung zum Erbschaftssteuerrecht des Kantons Luzern zufolge - Wert zu legen auf eine einheitliche Auslegung einheitlicher Begriffe (Urteile 2P.234/1997 vom 4. Juni 1998 E. 2d; 2P.139/2004 vom 30. November 2004 E. 3.1). Entsprechend ist es verfassungsrechtlich haltbar, dass die Vorinstanz im Bereich des Grundtatbestandes das Vorliegen eines "krassen Ausnahmefalles" verneint.

### **E. 3.3.6**

Ebenso verfassungsrechtlich haltbar gelangt die Vorinstanz wiederholt zum Schluss, dass grundsätzlich eine "formal zivilrechtliche Betrachtungsweise" angezeigt sei. Eine "expansive" Auslegung von § 3 Abs. 1 lit. a EStG/LU ist umso weniger am Platz, als der historische Gesetzgeber mit § 3 Abs. 2 EStG/LU einen in auffälliger Weise über das eidgenössische Zivilrecht hinausgehenden Ergänzungstatbestand geschaffen hat (dazu hinten E. 4). Der Bestand dieses Ergänzungstatbestandes legt es nahe, dem Grundtatbestand eine Bedeutung beizumessen, die sich vom eidgenössischen Erbrecht nicht entfernt. Die vorinstanzliche Auslegung und Anwendung des Grundtatbestandes ist bundesrechtlich nicht zu beanstanden. BGE 152 II 1 S. 16

### **E. 3.3.7**

Es könnte sich abschliessend fragen, ob der Grundtatbestand als solcher verfassungsrechtlich überhaupt haltbar sei (zur Willkür in der Rechtsetzung: BGE 151 V 100 E. 14.2; BGE 149 I 125 E. 5.1; BGE 147 V 423 E. 5.1.2). Dahingehende Rügen lassen sich der Beschwerdeschrift indes nicht entnehmen, was aber unerlässlich wäre, um der Frage nachzugehen. Eine Prüfung von Amtes wegen hat nicht zu erfolgen.

### **E. 4.1**

Zusammenfassend fällt der Steuerpflichtige mit seinem Erbanteil jedenfalls nicht unmittelbar unter den Grundtatbestand (§ 3 Abs. 1 lit. a EStG/LU). Folglich hat es grundsätzlich zu einem Steuersatz von 40,0 Prozent zu kommen, es sei denn, der Steuerpflichtige könne erfolgreich den Ergänzungstatbestand (§ 3 Abs. 2 EStG/LU) anrufen, sodass der Grundtatbestand mittelbare Anwendung finden würde. Die Besonderheit liegt darin, dass der Gesetzgeber des Kantons Luzern den Grundtatbestand - aufgrund des Ergänzungstatbestandes - auch dann zulässt, wenn es sich, erstens, um uneheliche Blutsverwandte handelt, und diese, zweitens, erbberechtigt sind. Anders als der Grundtatbestand findet der Ergänzungstatbestand in formeller Hinsicht im eidgenössischen Erbrecht kein Gegenstück. Es handelt sich um eine autonome Rechtsschöpfung des kantonalen Gesetzgebers, die - so steht zu vermuten - die Härten des Gesetzes abzufedern sucht, wo eine rein "formal zivilrechtliche Betrachtungsweise" bei nahestehenden Personen zu einem unbilligen Ergebnis führen könnte.

### **E. 4.2**

Die Vorinstanz geht - trotz gebotener Prüfung des kantonalen Rechts von Amtes wegen - auf den Ergänzungstatbestand mit keinem Wort ein. Ihre Optik ist (allzu) stark davon inspiriert, dass die Zivilgerichte im vorliegenden Fall keine Feststellung der Vaterschaft herbeigeführt haben. Dies ist im Bereich des Ergänzungstatbestandes unzureichend: Hält man sich den Ergänzungstatbestand vor Augen, zeigt sich unvermittelt, dass der Fächer auf uneheliche, erbberechtigte Blutsverwandte ausgedehnt wird. Damit können nur Personen gemeint sein, die zwar nicht zivilrechtlich, aber biologisch entweder dem elterlichen oder grosselterlichen Stamm zugehörig sind. Solche Personen unterlägen, wären sie nicht

ausserehelich geboren und geblieben, § 3 Abs. 1 lit. a oder b EStG/LU. Wenn die Blutsverwandtschaft erstellt ist, soll es zur Gleichstellung mit ehelich geborenen Verwandten desselben Stammes kommen. Die "weiter entfernten" oder gar "nicht verwandten" Personen fallen ohnehin unter § 3 Abs. 1 lit. c EStG/LU. BGE 152 II 1 S. 17

### **E. 4.3**

Die Vorinstanz ist dem Anwendungsbereich des Ergänzungstatbestandes nicht nachgegangen. Sie hat dementsprechend auch nicht geprüft, ob im vorliegenden Fall, was die Grundvoraussetzung darstellt, das Erfordernis der Blutsverwandtschaft erfüllt sei. Anders, als im Bereich des Grundtatbestandes, wo es ohne Anerkennung oder Feststellung der Vaterschaft zu keiner hinreichenden Kindesbeziehung kommen kann, wird der Ergänzungstatbestand seinen Gehalt nur dann entfalten, wenn die Steuerbehörden bzw. Steuergerichte - in Ermangelung eines Zivilurteils - vorfrageweise klären, wie es sich mit der Blutsverwandtschaft verhält. Der Steuerpflichtige hat ein (Partei-)Gutachten in das Verfahren eingeführt. Sache der kantonalen Behörden wäre es nun (gewesen), das Gutachten beweismässig zu betrachten und, sollten sie von der Schlussfolgerung nicht ausreichend überzeugt sein (Regelbeweismass; BGE 151 II 46 E. 7.3.1; BGE 150 II 321 E. 3.6.3; BGE 149 III 218 E. 2.2.3), von Amtes wegen ein Obergutachten einzuholen, um den Sachverhalt abschliessend zu erstellen. Über das tatsächliche Element der Blutsverwandtschaft hinaus hätten die kantonalen Behörden in rechtlicher Hinsicht zu klären gehabt, ob der Steuerpflichtige "erbberechtigt" sei, was die zweite Voraussetzung des Ergänzungstatbestandes bildet. Gefragt hätte sich namentlich, ob - nach erfolgter Auslegung des Ergänzungstatbestandes - auch eine Begünstigung durch letztwillige Verfügung zur "Erberechtigung" in diesem Sinne führe, oder ob damit ausschliesslich die Erbfolge von Gesetzes wegen (Intestaterbfolge) gemeint sei.

### **E. 4.4.1**

Das Bundesgericht als höchste Rechtsmittelbehörde ( Art. 189 Abs. 1 BV ; nicht publ. E. 1.2.1) ist nicht beauftragt, erstinstanzlich den Sachverhalt zu klären, soweit dieser nicht verhältnismässig mühelos aus den Akten hervorgeht ( Art. 105 Abs. 2 BGG ). Das Bundesgericht hat im vorliegenden Fall, über die üblichen Gepflogenheiten hinaus, die wesentlichen Sachverhaltselemente zusammengetragen, um die Sache nicht ohnehin an die Vorinstanz zurückweisen zu müssen (vorne E. 3.3.1). Dies hat es dem Bundesgericht erlaubt, die Frage der unmittelbaren Anwendbarkeit von § 3 Abs. 1 lit. a EStG/LU zu klären. Die Frage war zu verneinen, sodass nun die Frage nach der Massgeblichkeit von § 3 Abs. 2 EStG/LU im Raum steht. Die erst noch anzustellende Würdigung des in den Akten liegenden Gutachtens, das etwaige Einholen eines Obergutachtens und vor allem die bevorstehende erstinstanzliche Klärung der BGE 152 II 1 S. 18 Frage aus dem Bereich des rein kantonalen Rechts, ob der Steuerpflichtige kraft erfolgter Erbeinsetzung als "erbberechtigt" im Sinne von § 3 Abs. 2 EStG/LU zu gelten habe, übersteigen nun aber fraglos den verfassungsgemässen Aufgabenbereich des Bundesgerichts. Beim Bundesgericht handelt es sich um keine "Ober-Veranlagungsbehörde" ( BGE 151 II 11 E. 4.1, BGE 151 II 289 E. 2.3.1; Urteile 2C\_597/2022 vom 24. August 2022 E. 2.2; 2C\_138/2020 vom 3. Dezember 2020 E. 8). Die Frage der mittelbaren Anwendbarkeit von § 3 Abs. 1 lit. a EStG/LU ist nach der üblichen Zuständigkeitsregelung - und zwar durch die erstinstanzliche Veranlagungsbehörde - zu beantworten. Mangels eines entscheidreifen, liquiden Sachverhalts ist es dem Bundesgericht benommen, reformatorisch zu entscheiden (Art. 107 Abs. 2 Satz 1 Satzteil 1 BGG; BGE 151 II 11 E. 4.1; BGE 149 I 172 E. 5.7; BGE

149 V 218 E. 4.2; BGE 143 V 190 E. 6.1). Das Urteil hat aus diesem Grund kassatorisch auszufallen ( BGE 151 II 494 E. 17; BGE 148 I 127 E. 3.1; BGE 148 IV 314 E. 5.5; BGE 146 I 185 E. 7.2).

#### **E. 4.4.2**

Dementsprechend ist die Beschwerde in Aufhebung des angefochtenen Urteils gutzuheissen und die Sache mit offenem Ausgang an den Kanton Luzern zurückzuweisen, damit dieser die erforderlichen Abklärungen tatsächlicher und rechtlicher Natur vornimmt. Damit der Steuerpflichtige keiner Instanz verlustig geht, ist es angezeigt, die erste Instanz (letzte Wohnsitzgemeinde der Erblasserin als Veranlagungsbehörde) mit den Abklärungen zu betrauen ( Art. 107 Abs. 2 Satz 2 BGG ; BGE 140 II 437 E. 7). Die Veranlagungsbehörde wird eine einsprachefähige Verfügung zu erlassen haben.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.