

BGer 2C_415/2017 vom 2. Juni 2017

Bundesgericht, 2017-06-02, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_415_2017

FR: TF 2C_415/2017 du 2 juin 2017

IT: TF 2C_415/2017 del 2 giugno 2017

Erwägungen

E. 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.

E. 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).

E. 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).

E. 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).

E. 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).

E. 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.).

E. 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 Erbschaftsteuer 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.

E. 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 Erbschaftsteuer von keinem Belang (ERNST HÖHN/PETER MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, § 24 N. 4).

E. 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 Erbschaftsteuer 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.

E. 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 massgebenden Rechtssätze zulässt, welche diese überzeugend konkretisiert (BGE 142 II 182 E. 2.3.3 S. 191 zum Kreisschreiben Nr. 5 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 9. April 2001). Die bundesgerichtliche Praxis geht dahin, den Kreisschreiben der SSK einen ähnlichen Rang wie den eigentlichen Verwaltungsverordnungen beizumessen. So hat das Bundesgericht namentlich das Kreisschreiben Nr. 22 der SSK wiederholt als taugliches Instrument für die interkantonale Steuerauscheidung bezeichnet (Urteil 2C_393/2008 vom 16. November 2008 E. 3.2 mit zahlreichen Hinweisen, in: RDAF 2009 II 446, StE 2009 A 11 Nr. 5).

E. 2.2.5

Während unbewegliches Vermögen nach dem Gesagten

objektmässig auszuscheiden, anhand des Repartitionswerts zu bemessen und dem Belegenheitskanton zuzuweisen ist, werden sämtliche Schulden

proportional - nach Lage aller (Brutto-) Aktiven des Privat- und Geschäftsvermögens - verlegt (Urteil 2C_18/2014 vom 15. Januar 2015 E. 2.2.2, in: ASA 83 S. 512, StE 2015 A 24.43.1 Nr. 28). Die Quote ergibt sich "nach Lage der Aktiven".

E. 3.1

Die Erben bringen in ihrer Beschwerde im Wesentlichen zweierlei vor: Zum einen kritisieren sie die von der Vorinstanz gewählte Methode. Diese führe zu einer unzutreffenden interkantonalen Steuerauscheidung. Zum andern vertreten sie die Auffassung, der Steuersatz von 35,56 Prozent, von welchem sie ausgehen, sei "schweizweit für Vermögenswerte wohl kaum Usus" und daher unverhältnismässig.

E. 3.2

Was zunächst die interkantonale Steuerauscheidung betrifft, hat die Vorinstanz das unbewegliche Vermögen objektmässig dem Belegenheitskanton, das restliche Vermögen aber dem letzten Wohnsitzkanton zugewiesen. Entgegen der Auffassung der Erben ist es bundesrechtskonform, allen Erben je anteilmässig die im Kanton Luzern gelegenen unbeweglichen Werte zuzurechnen. Wie dargelegt, spielt es für die interkantonale Steuerauscheidung keine Rolle, ob der betreffende Erbe das Grundstück in der Erbteilung dann tatsächlich übernimmt. Ihre Annahme, wonach im Belegenheitskanton ausschliesslich die das Grundstück übernehmenden Erben steuerpflichtig würden, findet im Bundesrecht keine Stütze (vorne E. 2.2.2). Das Liegenschaftskonto zählt, wenngleich darüber der Zahlungsverkehr abgewickelt wird, hingegen zum beweglichen Vermögen. Als solches ist es dem letzten Wohnsitzkanton zuzuweisen. Auch insofern ist der Vorinstanz keine Verletzung von Bundesrecht vorzuwerfen.

E. 3.3

In einem weiteren Schritt hat die Vorinstanz die Schulden nach Massgabe der - soweit erforderlich um den Repartitionswert von 95 Prozent korrigierten - Gesamtaktiven verlegt. Die Kontrollrechnung, welche das Bundesgericht mit freier Kognition vornehmen kann (Art. 106 Abs. 1 BGG ; vorne E. 1.2.1), zeigt folgendes Ergebnis:

Aktiven

VermSt-Wert

Rep.Wert

ESchSt-Wert

%

LU

%

SZ

%

Unbewegliches Vermögen

GSt Kanton Luzern

625'000

0

Davon 23.5%

147'016

95.00%

139'665

139'665

Bewegliches Vermögen

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

18.74

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.

E. 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).

E. 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.

E. 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).

E. 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.

E. 3.5

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

E. 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).

E. 5

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