

LU_GERICHTE 7H 16 61 vom 30. März 2017

LU Gerichte, 2017-03-30, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_7H_16_61

FR: LU_GERICHTE 7H 16 61 du 30 mars 2017

IT: LU_GERICHTE 7H 16 61 del 30 marzo 2017

Regeste

Interkantonale Erbschaftssteuerausscheidung. Ermittlung der Steuerquoten nach Lage der Aktiven objektmässig und unter proportionaler Verteilung der Schulden auf die Kantone (E. 2.3.4.). Bestätigung der Luzerner Veranlagungspraxis für private Liegenschaften (E. 3.2.3.). Erben und Vermächtnisnehmer werden in allen an der Besteuerung des Nachlassvermögens beteiligten Kantonen steuerpflichtig (E. 3.4.). | § 7 EStG; § 48 Abs. 2 lit. b StG; § 1 Ziff. 1 SchG. | Erbschaftssteuer

Volltext

Luzern Kantonsgericht 4. Abteilung 30.03.2017 7H 16 61

Interkantonale Erbschaftssteuerausscheidung. Ermittlung der Steuerquoten nach Lage der Aktiven objektmässig und unter proportionaler Verteilung der Schulden auf die Kantone (E. 2.3.4.). Bestätigung der Luzerner Veranlagungspraxis für private Liegenschaften (E. 3.2.3.). Erben und Vermächtnisnehmer werden in allen an der Besteuerung des Nachlassvermögens beteiligten Kantonen steuerpflichtig (E. 3.4.). | § 7 EStG; § 48 Abs. 2 lit. b StG; § 1 Ziff. 1 SchG. | Erbschaftssteuer

Rechtsprechung Luzern Instanz: Kantonsgericht Abteilung: 4. Abteilung Rechtsgebiet: Erbschaftssteuer Entscheiddatum: 30.03.2017 Fallnummer: 7H 16 61 LGVE:
Gesetzesartikel: § 7 EStG; § 48 Abs. 2 lit. b StG; § 1 Ziff. 1 SchG. Leitsatz: Interkantonale Erbschaftssteuerausscheidung. Ermittlung der Steuerquoten nach Lage der Aktiven objektmässig und unter proportionaler Verteilung der Schulden auf die Kantone (E. 2.3.4.). Bestätigung der Luzerner Veranlagungspraxis für private Liegenschaften (E. 3.2.3.). Erben und Vermächtnisnehmer werden in allen an der Besteuerung des Nachlassvermögens beteiligten Kantonen steuerpflichtig (E. 3.4.). Rechtskraft: Dieser Entscheid ist rechtskräftig. Das Bundesgericht hat eine gegen diesen Entscheid erhobene Beschwerde abgewiesen (BGer-Urteil 2C_415/2017 vom 2.6.2017). Entscheid: Aus den Erwägungen: 1. In Anwendung von § 107 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SRL Nr. 40) prüft das Gericht von Amts wegen, ob die Voraussetzungen für einen Sachentscheid erfüllt sind. Ein Sachentscheid setzt namentlich die Befugnis zur Rechtsvorkehr voraus (vgl. § 107 Abs. 2 lit. d VRG). Gemäss Art. 602 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB; SR 210) besteht unter mehreren Erben bis die Erbschaft geteilt wird, infolge des Erbgangs eine Gemeinschaft aller Rechte und Pflichten der Erbschaft (Abs. 1). Sie werden Gesamteigentümer der Erbschaftsgegenstände und verfügen unter Vorbehalt der vertraglichen oder gesetzlichen Vertretungs- und Verwaltungsbefugnisse über die Rechte der Erbschaft gemeinsam (Abs. 2). Im Zivilprozess ist von einer aktiven Streitgenossenschaft die Rede, wenn eine Mehrzahl von Klägern in einem Rechtsstreit auftritt. Die sog. materielle Streitgenossenschaft entsteht dadurch, dass mehrere Personen hinsichtlich eines Streitgegenstands in einer Rechtsgemeinschaft stehen. In der

Zivilprozesslehre ist von einer notwendigen Streitgenossenschaft die Rede, wenn nach dem materiellen Recht die Beteiligten nur gemeinsam zu handeln befugt sind. Dann können sie im Prozess gültig nur gemeinsam handeln. Im Verwaltungsprozessverfahren ist demgegenüber jedenfalls dann einem jeden Streitgenossen (z.B. Mit- oder Gesamteigentümer) einer materiellen Streitgenossenschaft die selbständige Anfechtungsbefugnis zuzuerkennen, wenn das Rechtsmittel darauf angelegt ist, eine belastende oder pflichtenbegründende Anordnung abzuwenden (BGer-Urteil 2C_46/2008 vom 18.12.2008 E. 1.3 m.H.; Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl. 1983, S. 181 f. m.H. auf BGE 102 Ib 67). Im vorliegenden Fall schloss die Erbgemeinschaft die Erbteilung per 1. Dezember 2012 ab. Mit Urteil des Kantonsgerichts vom 10. Februar 2014 (II 13 58) wurde denn auch die Grundbuchbeschwerde betreffend die Erbteilung zu Gunsten von A gutgeheissen und das Grundbuchamt Z angewiesen, Letzteren als Alleineigentümer des Grundstücks Nr. z, GB Y, einzutragen. Im Zeitpunkt der Beschwerdeerhebung bestand die Erbgemeinschaft demnach nicht mehr – mit der Folge, dass keine gesetzliche Gemeinschaft bestand, welche die Erben zum gemeinsamen Handeln verpflichtete. Die Erben waren schon im Zeitpunkt der Erbschaftssteueranlagung keine Streitgenossen mehr. Als Adressaten der Veranlagung und des Einspracheentscheids waren sie von vornherein zur selbständigen Anfechtung befugt. Immerhin ist festzuhalten, dass B den Einspracheentscheid bislang weder selber angefochten hatte, noch eine Vollmacht etwa zu Gunsten von A vorliegt, so dass seine Erbschaftssteueranlagung gemäss Einspracheentscheid vom 24. Februar 2016 nach Ablauf der Rechtsmittelfrist rechtsbeständig wird bzw. wurde.

2. 2.1. Erbschaftssteuern sind von der Harmonisierungskompetenz des Bundes nicht erfasst. Das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) ist dementsprechend nicht anwendbar (Reich, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 7 N 91). Steuersubjekte sind die Empfänger der Vermögensanfänge und Zuwendungen. Die Luzerner Erbschaftssteuer ist eine persönliche Schuld der Steuerpflichtigen (LU StB, Weisungen EStG, § 9 N 1). Allerdings sind Nachkommen und Ehegatten von der Steuer befreit. Gemäss § 1 des Gesetzes betreffend die Erbschaftssteuer (EStG; SRL Nr. 630) ist von den im Kanton Luzern fallenden Verlassenschaften, Ausnahmen vorbehalten, eine Erbschaftssteuer zu entrichten. Sie ist als Erbanfallsteuer ausgestaltet und wird auf dem Erbteil eines jeden einzelnen Erben erhoben. Gegenstand der Steuer ist der Vermögensübergang an Erben und Vermächtnisnehmer. Die Erbschaftssteuern werden, wenn der Erblasser auswärts wohnte, von dem im Kanton befindlichen, liegenden Vermögen berechnet (vgl. § 2 Abs. 1 lit. b EStG). Von dem, was an den elterlichen Stamm gelangt, sind 6 % Erbschaftssteuern zu entrichten (vgl. § 3 Abs. 1 lit. a EStG). Hinzukommen gestaffelte Zuschläge nach § 5 Abs. 1 EStG, wenn einzelne Erben mehr als Fr. 10'000.-- erhalten. Zuständig für die Veranlagung der Erbschaftssteuern ist die Gemeinde am Ort der gelegenen Sache, wenn der Erblasser auswärts wohnte (vgl. § 15 Abs. 1 lit. b EStG). Gegen die Veranlagung der Gemeinde ist die Einsprache im Sinn des Verwaltungsrechtspflegegesetzes und gegen ihren Einspracheentscheid die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig. Dem Kantonsgericht steht auch die Ermessenskontrolle zu (§ 15 Abs. 4 EStG).

2.2. Bei der Erbschaftssteuer bildet der Wert des übergegangenen Vermögens im Zeitpunkt des Todes die Steuerbemessungsgrundlage (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 247). Dabei wird der Wert des erbrechtlich übergehenden Vermögens in gleicher Weise ermittelt wie bei der Vermögenssteuer (vgl. § 7 EStG; §§ 44-48 des Steuergesetzes [StG; SRL Nr.

620]; Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 248). Generell wird das Vermögen zum Verkehrswert berechnet (Art. 14 Abs. 1 StHG, § 44 StG). Der Steuerwert von unbeweglichem Vermögen entspricht dabei grundsätzlich dem Katasterwert (§ 48 Abs. 2 lit. b StG; vgl. Art. 14 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 StHG). Schulden, Erbschafts- und Erbgangsschulden können von den Nachlassaktiven abgezogen werden, so dass die Erbschaftssteuer auf dem nach kantonalem Steuerrecht ermittelten Nettonachlass bemessen wird.

2.3. Steuerhoheit und Steuerpflicht werden grundsätzlich durch das Recht des steuerfordernden Gemeinwesens, d.h. von Bund und Kantonen, geregelt. Nach der gängigen Abgrenzung der Steuerhoheit bei Verkehrssteuern wird die wirtschaftliche Zugehörigkeit zu demjenigen Kanton angenommen, in dessen Gebiet sich der zu besteuernde Vorgang vollzieht. Bei Vererbung von Grundstücken ist das der Ort der gelegenen Sache, bei Mobilienvermögen der letzte Wohnsitz des Erblassers (Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 120; Mäusli-Allenspach/Funk, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach, Komm. zum Interkantonalen Steuerrecht, Basel 2011, § 29 N 1 f., a.z.F.). Je nachdem, ob es sich um bewegliches oder unbewegliches Vermögen handelt, ist der Ort der Herkunft oder der Belegenheitsort ausschliesslich zur Besteuerung berechtigt. Wenn Vermögenskomplexe mit beweglichen und unbeweglichen Aktiven vererbt werden, ist deshalb zwischen dem letzten Wohnsitz des Erblassers und dem Belegenheitsort eine Steuerauscheidung vorzunehmen (Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, S. 379). Steuerpflichtig sind die am steuerbaren Verkehrsvorgang beteiligten Personen (Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 83).

2.3.1. Für die Aufteilung von Steuersubstrat auf verschiedene Steuerdomizile (Steuerauscheidung) finden unterschiedliche Methoden Anwendung, je nachdem, ob sie für natürliche Personen mit Privatvermögen oder für interkantonale Unternehmen erfolgt. Bei der objektmässigen Methode, wie sie für Liegenschaften des Privatvermögens und deren Ertrag Anwendung findet (BGE 119 Ia 46 E. 3), werden Einkommens- und Vermögensbestandteile jeweils als Ganzes einem Steuerdomizil zugewiesen. Bei der quotenmässigen Ausscheidung hingegen wird das Steuersubstrat als Quote des Ganzen auf die jeweiligen Steuerdomizile verteilt. Sie kommt bei der interkantonalen Ausscheidung von Unternehmensgewinn und -kapital zur Anwendung. Allerdings gilt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung eine Unternehmung nur dann als "interkantonale Unternehmung", wenn sie ausserhalb des Hauptsteuerdomizils bzw. Geschäftsorts eine oder mehrere Betriebsstätten betreibt (BGE 140 I 114 E. 3.3.1; Höhn/Mäusli, a.a.O., § 26 N 1 m.H.; vgl. auch BGE 138 I 297 E. 4.1 e contrario). Bei Liegenschaften des Privatvermögens gilt im interkantonalen Steuerrecht nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung der Grundsatz, dass Liegenschaften der Steuerhoheit des Kantons der gelegenen Sache unterliegen (BGE 140 II 353 E. 7.1, 121 I 14 E. 6b, 119 Ia 46 E. 3). Dementsprechend wird das in Liegenschaften verkörperte Vermögen objektmässig auf die Kantone verlegt, in denen das unbewegliche Vermögen liegt. Das bewegliche Vermögen hingegen wird dem Ort der Herkunft, d.h. dem letzten Wohnsitz des Erblassers, zugewiesen, unabhängig davon, wo solche Vermögenswerte lokalisiert werden können.

2.3.2. Für die Vermögensausscheidung verlangt das Bundesgericht nur, dass jeder Kanton die inner- und ausserkantonalen Aktiven nach gleichen Grundsätzen bewertet, lässt aber Unterschiede zwischen verschiedenen Kategorien von Vermögenswerten zu (BGE 120 Ia 349 E. 3b S. 352 f. m.H. = Locher, die Praxis der Bundessteuern, Entscheidungssammlung der Gerichte und Behörden, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht [Locher Praxis III] § 9, II Nr. 34 = ASA 65 [1996/97] 582; Locher Praxis III, § 9, II Nr. 37 = StE 1998 A 24.42.4 Nr. 1). Die Bewertung des unbeweglichen Vermögens ist mit erheblichen Unsicherheiten verbunden, da die Liegenschaften unvertretbare Sachen sind und ihr

Marktwert von zahlreichen Faktoren abhängt (Sieber, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach, Komm. zum Interkantonalen Steuerrecht, Basel 2011, § 25 N 4 f., a.z.F.). Die Vermögenssteuerwerte dürfen deshalb aufgrund schematischer und vorsichtiger Schätzungen festgelegt werden, auch wenn die Werte in einem gewissen Mass von den Marktwerten abweichen. Für die gleichmässige Bewertung der inner- und ausserkantonalen Liegenschaften behilft sich die Praxis mit den Repartitionswerten gemäss den periodisch aktualisierten Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz (Regeln für die Bewertung der Grundstücke bei interkantonalen Steuerauscheidungen - für die Steuerperioden ab 2002 [Repartitionsfaktoren] - KS SSK Nr. 22). Diese Werte basieren auf Erhebungen in den Kantonen und sollen die unterschiedlichen kantonalen Bewertungspraxen neutralisieren. Die Bewertung der Aktiven nach übereinstimmenden Kriterien ist nur für den Vorgang der Schuldenverlegung erforderlich. Im Übrigen ist es den Kantonen (in den Schranken ihres eigenen – harmonisierungskonformen – kantonalen Rechts) aus der Sicht des interkantonalen Steuerrechts unbenommen, die Bewertungskorrekturen für die Zwecke der kantonalen Veranlagung "zurückzunehmen"; diese Neutralisierung der ausscheidungsbedingten Bewertungskorrekturen ist für die innerkantonal gleichmässige Besteuerung von Personen mit und ohne interkantonale Steuerauscheidung notwendig (Sieber, a.a.O., § 25 N 9).

2.3.3. Die gesamten Schulden werden sowohl bei der Vermögenssteuer- als auch bei der Erbschaftssteuerauscheidung proportional nach Lage der Aktiven auf die kantonalen Steuerhoheiten verlegt (Sieber, a.a.O., § 25 N 6; Mäusli-Allenspach/Funk, a.a.O., § 29 N 2 f.). Auch hypothekarisch gesicherte Darlehen fallen in diese proportionale Schuldenverlegung; sie werden m.a.W. nicht objektmässig den Liegenschaftsorten zugewiesen, in welchen die Grundpfänder oder die damit finanzierten Liegenschaften belegen sind (vgl. Locher Praxis III, § 9, I A, 2 Nr. 14). Die Schulden werden vielmehr nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als eine besondere Belastung des (gesamten) Vermögens betrachtet (vgl. BGer-Urteil 2P.370/1994 vom 15.10.1996 E. 3a = StE 1998 A 24.42.4 Nr. 1; BGE 119 Ia 46 E. 4a m.H.), was die quotale Verlegung nach den in den einzelnen Kantonen gelegenen bzw. – beim beweglichen Vermögen – diesen zur Besteuerung zugewiesenen Aktiven nahelegt.

2.3.4. Die Luzerner Veranlagungspraxis nimmt die interkantonale Steuerauscheidung mit Liegenschaften im Privatvermögen auf der Grundlage des Steuerinventars in vier Schritten vor (LU StB, Weisungen EStG, § 2 Nr. 1, a.z.F.): Zunächst werden die Steuerquoten ermittelt, wobei die Aktiven objektmässig, die Schulden proportional auf die Kantone verteilt werden. Hierbei werden Liegenschaften nach dem Schweizer Repartitionswert eingesetzt. Im zweiten Schritt wird der Nettonachlass nach luzernischem Recht ermittelt, indem innerkantonale Liegenschaften mit dem Luzerner Katasterwert und ausserkantonale Liegenschaften mit dem auf den Luzerner Wert korrigierten Repartitionswert eingesetzt werden. Der Saldo der so für den Kanton Luzern bewerteten Aktiven und aller Passiven ergibt den Nettonachlass. Im dritten Schritt wird dieser Nettonachlass auf die Erben und Vermächtnisnehmer verteilt. Bei einem Vermächtnis von Grundstücken werden die zugehörigen Grundpfandschulden objektmässig dem jeweiligen Grundstück zugeteilt. Im letzten Schritt erfolgt die Berechnung der Erbschaftsteuer nach Massgabe der im ersten Schritt ermittelten Steuerquoten. Die Luzerner Veranlagungspraxis nimmt nach dem Gesagten bei der Verteilung des Nettonachlasses auf Erben und Vermächtnisnehmer mit Grundstücken eine objektmässige Zuteilung der Grundpfandschulden vor.

3. 3.1. Die Beschwerdeführer sind der Auffassung, bei der Steuerberechnung sei von der Vorinstanz unberücksichtigt geblieben, dass die Steuern unter Berücksichtigung des Repartitionswerts

zu bemessen seien. Die Vorinstanz habe den Erbteil des restlichen Nachlassvermögens bei A und bei C zu Recht mit Fr. 127'890.50 eingesetzt, sei aber beim Erbteil Grundstück vom zu hohen Wert von Fr. 12'826.55 ausgegangen. Der hälftige Wert der Liegenschaft von Fr. 73'508.00 müsse nämlich noch um den hälftigen Repartitionswert korrigiert werden, d.h. um ./ Fr. 3'675.40. Der Erbteil Grundstück betrage dann nur Fr. 9'151.15. Mit dem Erbteil "restliches Nachlassvermögen" resultiere der massgebende Steuerwert von Fr. 137'041.65. Das führe bei einer Steuerquote von 18,743 %, wie veranlagt, aber auch bei einer Steuerquote von 3,4 %, wie für die Steuerausscheidung beantragt (vgl. hinten E. 3.2.3.2), zu einer entsprechend tieferen Erbschaftssteuer. Die von den Beschwerdeführern verfochtene Berechnung der Erbschaftssteuer lässt ausser Acht, dass für die Ermittlung des Nettonachlasses für Luzerner Steuerzwecke der Katasterwert nach dem Gesetz über die amtliche Schätzung des unbeweglichen Vermögens (SchG; SRL Nr. 626) heranzuziehen ist (§ 1 Ziff. 1 SchG). Der Repartitionswert ist allein für die Ermittlung der kantonalen Steuerquote bei der Steuerausscheidung massgebend; beim nächsten Schritt, wird der Nettonachlass nach Luzerner Recht mit dem Luzerner Katasterwert eruiert. Die Korrektur des Repartitionswerts bei der Ermittlung der Steuerquoten kann vom Katasterwert der Liegenschaft nicht in Abzug gebracht werden. Das würde nämlich dazu führen, dass im Kanton Luzern nicht der hier massgebliche Verkehrswert (vgl. § 1 Ziff. 1 und § 17 SchG) besteuert würde. Folgerichtig wird denn auch in der Lehre betont, dass die Neutralisierung der ausscheidungsbedingten Bewertungskorrekturen für die innerkantonal gleichmässige Besteuerung von Personen mit und ohne interkantonale Steuerausscheidung notwendig ist (Sieber, a.a.O., § 25 N 9). Für die Ermittlung und die Verteilung des Nettonachlasses ging deshalb die Vorinstanz zu Recht vom anteiligen (23,5 %) Katasterwert der Liegenschaft in der Höhe von Fr. 147'016.-- aus. 3.2. 3.2.1. Die Vorinstanz ordnete im vorliegenden Erbschaftssteuerungsverfahren für die Ermittlung des Ausscheidungswerts die in Y gelegene Liegenschaft dem Kanton Luzern zu. Die restlichen Vermögenswerte inkl. das Liegenschaftskonto wurden als bewegliche Aktiven dem Kanton Schwyz zugeteilt. Auf diese Weise ermittelte der Gemeinderat eine Steuerquote im Kanton Luzern von 18,743 %. Bei der Ermittlung des Nettonachlasses wich der Gemeinderat vom Grundsatz ab, dass die Nachlassschulden proportional zu den beweglichen und unbeweglichen Nachlassaktiven verlegt werden. Er beurteilte die testamentarischen Anordnungen, mit welchen der Erblasser die Liegenschaft auf den Tod an A und C übertrug, als Vermächtnis. Mit der Begründung, dass im vorliegenden Fall die Nachlasspassiven einen direkten Zusammenhang mit der Liegenschaft hätten, wurden sie bei der Ermittlung des Nettonachlasses beim Vermächtnis "Liegenschaft" in Abzug gebracht. Dies bewirkte, im Gegensatz zu einer proportionalen Schuldenverlegung, nach Lage der Aktiven eine Milderung der Erbschaftssteuerlast der Liegenschafts-Vermächtnisnehmer unter gleichzeitiger Mehrbelastung der übrigen Erben bei gleichbleibender Gesamterbschaftssteuerlast. 3.2.2. Wenn auch mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde noch geltend gemacht worden war, die Schulden hätten proportional nach Lage der Aktiven verlegt werden sollen, zogen die Beschwerdeführer ihren Antrag unter Ziff. 3.2.2 mit der Beschwerdeverbesserung zurück. Wenn im Verlaufe des Verfahrens das rechtserhebliche Interesse an einem Sachentscheid wegfällt, namentlich infolge Rückzugs der Parteibegehren, erklärt die Behörde das Verfahren als erledigt (§ 109 VRG). Da im nicht harmonisierten Steuerrecht das Kantonsgericht nicht gehalten ist, die gesetzmässige Veranlagung zu gewährleisten, ist es dem Beschwerdeführer grundsätzlich unbenommen, das gerichtliche Verfahren durch entsprechende Prozesserkklärung zu beenden. Ein Rückzug

bedeutet in der Regel den Wegfall des rechtserheblichen Interesses an einem Sachentscheid. Vorbehalten bleiben immerhin Fragen von grundsätzlicher Bedeutung, die sich jederzeit wieder stellen können (Wirthlin, Luzerner Verwaltungsrechtspflege, Bern 2011, N 11.25 m.H.). Mit Blick auf diesen Vorbehalt bestehen gewisse Zweifel. Denn die interkantonale Steuerauscheidung gemäss den Weisungen zum EStG (LU StB EStG § 2 Nr. 1, Ziff. 2.3) ist mit Bezug auf Liegenschaftsvermächtnisse nicht ohne Weiteres mit der dargestellten Rechtsprechung und Lehre vereinbar. Zudem wird der Veranlagungsbehörde die juristische Abgrenzung von Erbteilung und Vermächtnis übertragen und entgegen der zivilrechtlichen Regelung (vgl. dazu Tuor/Schnyder/Schmid/Jungo, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 14. Aufl. 2015, § 77 N 40) angenommen, Vermächtnisnehmer hafteten für Vermächtnisschulden. Im vorliegenden Fall korrespondieren indes die erbrechtlichen Folgen mit der Annahme der Weisungen, so dass vorliegend nicht auf das Erfordernis eines aktuellen Interesses zu verzichten ist, zumal eine proportionale Schuldenverlegung bei einzelnen Erben zu Schlechterstellungen führen müsste, die mit dem Verbot der reformatio in peius kollidieren würden. Demgemäss ist das Beschwerdeverfahren insoweit als erledigt zu erklären.

3.2.3. Die Beschwerdeführer verfechten eine eigene Steuerauscheidung, mit welcher sie auf einen Anteil im Kanton Luzern von 3,4 % gelangen und die Veranlagungsanträge ableiten. In der Begründung nehmen sie Bezug auf den Begriff der quotenmässig direkten Methode. Sie begründen die Anwendbarkeit dieser Methode im Wesentlichen damit, dass sie die Liegenschaft buchmässig stets separat geführt hätten, sodass eine Aufteilung wie bei Vorliegen einer Betriebsstätdebuchhaltung möglich sei.

3.2.3.1. Insoweit als die Beschwerdeführer geltend machen, es sei die quotenmässig direkte Methode der Ausscheidung für die Liegenschaft (und das bewegliche Vermögen) anwendbar, beanspruchen sie eine Ausscheidungsmethode, die nach der Doppelbesteuerungspraxis und Lehre in vorliegenden Fall nicht Anwendung findet. Bei der quotenmässigen Ausscheidung werden prozentuale Anteile am Gesamteinkommen bzw. -ertrag oder an einem Einkommens- oder Vermögensbestandteil den Steuerdomizilen nach einem bestimmten Schlüssel zugewiesen. Diese kommt v. a. bei Gewinn und Kapital von interkantonalen Unternehmungen, bei Schulden und Schuldzinsen sowie bei Sozialabzügen und Steuerfreibeträgen zur Anwendung (Höhn/Mäusli, a.a.O., § 5 N 5). Die Steuerauscheidung erfolgt bei interkantonalen Unternehmungen, d.h. Unternehmungen mit Betriebsstätten, quotenmässig. Gesamtgewinn und -kapital werden nach Quoten auf die Betriebsstättekantone aufgeteilt. Für ausserhalb des Sitzkantons gelegene Kapitalanlageliegenschaften erfolgt die Ausscheidung aber auch bei interkantonalen Unternehmen grundsätzlich objektmässig (Höhn/Mäusli, a.a.O., § 5 N 11 f.; vgl. vorne E. 2.3.1). Mit Bezug auf die Liegenschaft in Y kann indes schon nicht von einem interkantonalen Unternehmen im Sinn des interkantonalen Steuerrechts gesprochen werden: Zum einen fehlt es schon an einem Unternehmen im steuerrechtlichen Sinn, ist doch das Mehrfamilienhaus an der X-Strasse eine zum Privatvermögen zählende Kapitalanlageliegenschaft, wie sie auch von den Beschwerdeführern dargestellt wird; zum andern begründet selbst eine ausserkantonale Unternehmensliegenschaft für sich allein noch keine Betriebstätte (Höhn/Mäusli, a.a.O., § 28 N 5). Die Erben deklarierten denn auch in der letzten Steuererklärung für den Erblasser kein Einkommen aus unternehmerischer Tätigkeit, d.h. selbständiges Erwerbseinkommen, sondern Mietertrag aus der Liegenschaft in Y. Die Anwendung einer quotalen Methode zur Verlegung von Unternehmensgewinn oder -vermögen entbehrt deshalb jeglicher Grundlage. Für Erbschaftssteuerangelegenheiten, die einen Vermögensstatus zur Besteuerung bringen, ist

im Übrigen eine Methode, die vor allem Unternehmensgewinn einer Periode sachgerecht auf Steuerhoheiten zuteilen soll, von vornherein ungeeignet. Die objektmässige Ausscheidung findet immer dann statt, wenn nicht eine quotenmässige Ausscheidung erfolgen muss (Höhn/Mäusli, a.a.O., § 5 N 4); das ist hier gerade nicht der Fall. Zu Recht nahm die Vorinstanz die interkantonale Steuerauscheidung mit Bezug auf die Nachlassaktiven und insbesondere die Liegenschaft nach den Regeln über die Steuerauscheidung für private Liegenschaften vor (vgl. auch: Höhn/Mäusli, a.a.O., § 28 N 12a).

3.2.3.2. Mit der von den Beschwerdeführern beantragten Ermittlung der Luzerner Steuerquote (vgl. Tabelle im Sachverhalt lit. C). kombinieren sie die Verteilung der Aktiven auf die Kantone mit der Zuteilung der Passiven auf diese Aktiven. Sie ermitteln auf diese Weise nicht die Steuerquote des Kantons nach Lage der Aktiven, sondern ziehen aus dem Saldo von Aktiven und Passiven, verteilt auf die Kantone, den Rückschluss auf eine vermeintliche Steuerquote des Kantons Luzern. Diese Vorgehensweise ist indes ein methodischer Fehlansatz, der weder in der Lehre noch in der Rechtsprechung einen Rückhalt findet. Bei der, wie hier zutreffend erfolgten, objektmässigen Ausscheidung werden in einem ersten Schritt die positiven Elemente (d.h. im Erbschaftssteuerfall die Aktiven) gemäss den Zuteilungsnormen objektmässig den Kantonen zugeteilt. Damit wird gleichzeitig bestimmt, welche Kantone an der Ausscheidung beteiligt sind und mit welchem Anteil am Gesamtnachlass der Kanton beteiligt ist. Das hängt vom Wert der in den einzelnen Kantonen steuerpflichtigen Aktiven ab. Deshalb muss auf dieser Stufe eine Korrektur unter Zuhilfenahme des Repartitionswerts erfolgen. Die Steuerquote wird demnach vor der Verlegung von Passiven allein nach Massgabe der Aktiven in den beteiligten Kantonen festgelegt. Da die Vorinstanz die Zuteilung des unbeweglichen und beweglichen Vermögens auf die Kantone unter zutreffender Anwendung des Repartitionswerts vornahm, ist die Ermittlung der Steuerquote mit 18,74 % nicht zu beanstanden. Für die Ermittlung des Nettonachlasses nach Luzerner Recht ist der Saldo aus Aktiven und Passiven zu ziehen, wobei für Luzerner Liegenschaften nicht mehr der Repartitionswert greift, sondern der Katasterwert. Erst in einem dritten Schritt werden die negativen Elemente (d.h. namentlich Schulden) den einzelnen Steuerdomizilen zugeteilt. Daraus resultiert erst der in Luzern steuerbare Nachlass, der dann der Steuerquote nach Lage der Aktiven der Erbschaftssteuer unterliegt. Indem die Beschwerdeführer demgegenüber Saldowerte aus der Verteilung des Nettonachlasses mit einer auf die Aktivenverlegung beschränkten Ermittlung der Steuerquote verbinden, um dann den Saldorestwert des Vermächtnisses abzüglich Passiven als Steuerquote zu definieren, lassen sie nicht nur die im interkantonalen Verhältnis massgebliche Rechtsprechung und Lehre ausser Acht, sondern versuchen, eine sachlich nicht haltbare, verzerrte Verlegung der Erbschaftssteuer zu begründen, die im Übrigen keinerlei Bezug zur quotenmässigen Methode aufweist. Auf eine solche Vermengung von der Ermittlung des Nettonachlasses und dessen Verteilung mit der Ermittlung der Steuerquoten kann weder für die kantonale Steuerquote, geschweige denn für die Berechnung der Erbschaftssteuer abgestellt werden.

3.3. Der angefochtene Einspracheentscheid weist in Ziff. 5 Abs. 2 des Dispositivs darauf hin, dass für die Erbschaftssteuern samt Zins ein den eingetragenen Pfandrechten im Rang vorgehendes gesetzliches Pfandrecht auf Grundstück Nr. z, GB Y, besteht und zwar nach Massgabe von Art. 836 ZGB ab Eintritt des Erbfalls für die Dauer von zwei Jahren seit Fälligkeit. Die Beschwerdeführer beantragen, dieses Pfandrecht dürfe nur auf Erben Anwendung finden, die im Kanton befindliche Vermögenswerte geerbt hätten.

3.3.1. Das im Einspracheentscheid genannte Pfandrecht stützt sich auf § 10 Abs. 3 EStG, wonach für

die Steuerforderung samt Zins in dem Umfang, in dem sie sich auf einer die Erbschaftssteuer auslösenden Zuwendung von Grundstücken im Sinn von Art. 655 ZGB bezieht, ein den eingetragenen Pfandrechten im Rang vorgehendes gesetzliches Pfandrecht ohne Eintragung im Grundbuch ab Eintritt des Erbfalls besteht, jedoch höchstens für die Dauer von zwei Jahren seit Eintritt der Fälligkeit. Die Erbschaftssteuerforderung wird mit dem Eintritt der Rechtskraft der Steuerveranlagung fällig (§ 9 Abs. 1 EStG). Mit dem erwähnten Paragraphen beschränkt das EStG den Umfang des Pfandrechts auf den Teil der Erbschaftssteuerforderung, in dem sie sich auf ein Grundstück bezieht, grenzt aber dem Wortlaut nach den Kreis der einer Pfandsicherung zugänglichen Forderungen nicht auf andere Weise ein.

3.3.2. Im vorliegenden Fall verstarb der Erblasser am 6. November 2011. Die revidierte und auf den 1. Januar 2012 in Kraft gesetzte Fassung von Art. 836 ZGB kommt deshalb nicht zur Anwendung. Zuzufolge des Übergangsrechts greift die erbschaftssteuerrechtliche Legalthypothek für die Steuerforderung samt Zins in dem Umfang, in dem sie sich auf ein Grundstück bezieht, auch gegenüber gutgläubigen Dritten und es besteht ein den eingetragenen Pfandrechten im Rang vorgehendes gesetzliches Pfandrecht ohne Eintragung im Grundbuch. Sollte die Steuerbehörde vom Pfandrecht im Bezugsverfahren Gebrauch machen wollen, wird sie zu beachten haben, dass es höchstens für die Dauer von zwei Jahren seit Eintritt der Fälligkeit zur Durchsetzung der Forderung zur Verfügung steht.

3.3.3. Mit Ziff. 5 Abs. 2 des angefochtenen Einspracheentscheids (Dispositiv) wird nach dem Gesagten lediglich auf die Rechtslage hingewiesen. Insoweit auf Art. 836 Abs. 2 ZGB in der aktuellen Fassung Bezug genommen wird, ist dieser Hinweis im Licht der erwähnten, intertemporalen Rechtslage richtig zu stellen. Allerdings fehlt dem Hinweis im Dispositiv der Charakter einer individuell-konkreten Anordnung des Gemeinderats über den Kreis der Erben, auf den sich die Pfandhaft für die Erbschaftssteuerschuld bezieht. Anders gesagt wird weder der Kreis der Erbschaftssteuerschulden, für welche die Pfandhaft besteht, mit dem Hinweis auf die Legalthypothek konkretisiert, noch wird verfügt, welche und wessen Erbschaftssteuerforderung(en) in welchem Umfang pfandgesichert seien. Da das Gericht im Verwaltungsgerichtsbeschwerdeverfahren an den Anfechtungsgegenstand gebunden ist (Wirthlin, a.a.O., N 27.1) ist dem Gericht verwehrt, über den Antrag wie eine erstinstanzliche Verwaltungsbehörde zu entscheiden und kann auf das Begehren der Beschwerdeführer, das Pfandrecht dürfe nur für die Erben zur Anwendung gelangen, die im Kanton Luzern befindliche Vermögenswerte geerbt hätten, nicht eingetreten werden.

3.4. Die Beschwerdeführer beantragen schliesslich, die Erben, welche keine sich im Kanton Luzern befindlichen Vermögenswerte geerbt hätten, seien von der Erbschaftssteuer zu befreien. Der Miteigentumsanteil des Erblassers an dieser Liegenschaft sei testamentarisch nur an A und C vererbt worden. Die weiteren Miterben und Begünstigten (Vermächtnisse) seien damit ausdrücklich von einer Erbbeteiligung an dieser Liegenschaft ausgeschlossen. Sie hätten keine Vermögenswerte im Kanton Luzern geerbt und könnten somit auch nicht mit Erbschaftssteuern belastet werden. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung besteuern die steuerberechtigten Kantone (letzter Wohnsitz und Belegenheitskanton) den Anteil am Nachlass mit jener Quote, welche dem Anteil der ihnen zugewiesenen Aktiven an den Gesamtaktiven entspricht (ASA 41, 347 = StR 27, 319). Es kommt deshalb nicht darauf an, welche Aktiven und Passiven den einzelnen Erben testamentarisch oder in der Erbteilung zugewiesen werden. Genauso wie der Kanton des letzten Wohnsitzes besteuert der Liegenschaftskanton jeden Erbteil, aber auch jedes Vermächtnis, nach Massgabe des Anteils an den Gesamtaktiven (Mäusli-Allenspach/Funk, a.a.O., § 29 N 12 f. m.H.).

Dementsprechend regeln denn auch die Weisungen zur Luzerner Veranlagungspraxis (LU StB Weisungen EStG § 2 Nr. 1) unter Hinweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung, dass die Erben und Vermächtnisnehmer in allen an der Besteuerung des Nachlassvermögens beteiligten Kantonen steuerpflichtig werden. Damit erweist sich die Erbschaftssteuerpflicht aller Erben im Verhältnis der auf Luzern entfallenden Aktiven zum Nettonachlass als rechtens. 4. Nach alledem ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten und soweit das Verfahren nicht als erledigt zu erklären ist. Die Anfechtung einer Erbschaftssteuer auf dem Beschwerdeweg gilt praxisgemäss als Parteiverfahren (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts Luzern A 03 70 vom 20.1.2004 E. 6b). Ausgangsgemäss sind die pauschal bemessenen amtlichen Kosten den Beschwerdeführern aufzuerlegen (§ 198 Abs. 1 lit. c VRG). Eine Parteientschädigung, welche von Gesetzes wegen lediglich die Kosten der berufsmässigen Parteivertretung vergütet (§ 198 Abs. 3 VRG), steht der Gemeinde, die sich durch ihr gesetzliches Organ vertreten liess, nicht zu.

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