

LU_GERICHTE 7H 18 147 vom 27. November 2012

LU Gerichte, 2012-11-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_7H_18_147

FR: LU_GERICHTE 7H 18 147 du 27 novembre 2012

IT: LU_GERICHTE 7H 18 147 del 27 novembre 2012

Regeste

Kinder, deren Vater nach altem Recht adoptiert worden ist, sind gegenüber ihrer Tante zweiten Grades aufgrund der "schwachen Wirkung" der altrechtlichen Adoption als nicht verwandte bzw. entfernt verwandte Personen im Sinn von § 3 Abs. 1 lit. c EStG zu qualifizieren. | Art. 8 Abs. 2 BV; § 3 Abs. 1 lit. c EStG; § 116 VRG. | Erbschaftssteuer

Erwägungen

E. 2

Es sei für A A und B A ein Steuersatz von 15% im Sinne von § 3 Abs. 1 Bst. b Erbschaftssteuergesetz anzuwenden (15% Grundsteuer und 100% Progression vom Steuerbetrag), mithin sei die geschuldete Erbschaftssteuer auf je CHF v.-- festzusetzen.

E. 2.1

Streitig im vorliegenden Verfahren ist die Anwendung von § 3 Abs. 1 EStG. Während die Vorinstanz davon ausgeht, dass die Beschwerdeführerinnen als Töchter einer Person, welche unter altem Recht adoptiert wurde, als nicht verwandte Personen im Sinn von § 3 Abs. 1 lit. c EStG anzusehen sind, bringen die Beschwerdeführerinnen vor, sie seien als Deszendenten des grosselterlichen Stammes nach Massgabe von § 3 Abs. 1 lit. b EStG zu veranlagern.

E. 2.2

Für die Erhebung von Steuern ist der Grundsatz der Gesetzmässigkeit (Legalitätsprinzip) zu beachten. Nach Art. 5 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV; SR 101) ist Grundlage und Schranke staatlichen Handelns das Recht. Dieser Grundsatz findet sich auch in § 2 Abs. 1 der Verfassung des Kantons Luzern (KV; SRL Nr. 1). Er verwirklicht für Bund und Kantone den Rechtsstaat und fordert für das staatliche Handeln eine Rechtsgrundlage (Schindler, in: Die Schweizerische Bundesverfassung – Komm. [Hrsg. Ehrenzeller/Schindler/Schweizer/Vallender], 3. Aufl. 2014, Art. 5 BV N 3 und 18). Beim Legalitätsprinzip im Abgaberecht handelt es sich um ein eigenständiges verfassungsmässiges Recht. Dieses wird in Art. 127 Abs. 1 und Art. 164 Abs. 1 lit. d BV für Steuern und Abgaben des Bundes sowie in § 45 Abs. 2 lit. d KV für kantonale Abgaben konkretisiert (Schindler, a.a.O., Art. 5 BV N 41; Wyss, Kausalabgaben, Diss. Basel 2009, S. 129). Es gehört zu den wichtigsten Prinzipien im Steuerrecht (Vallender/Wiederkehr, in: Die Schweizerische Bundesverfassung – Komm., a.a.O., Art. 127 BV N 5). Aufgrund des Legalitätsprinzips dürfen öffentliche Abgaben grundsätzlich nur gestützt auf ein Gesetz im formellen Sinn erhoben werden, wobei im Gesetz der Kreis der Abgabepflichtigen sowie der Gegenstand und die Bemessung der Abgaben zu nennen sind. Abgaben müssen somit in rechtssatzmässiger Form festgelegt sein, sodass den rechtsanwendenden Behörden kein übermässiger Spielraum verbleibt und die möglichen Abgabepflichten voraussehbar und

rechtsgleich sind (BGE 128 II 112 E. 5a, 123 I 248 E. 2).

E. 2.3

Um dem Legalitätsprinzip, insbesondere der Forderung betreffend die klare Bezeichnung der Steuerpflichtigen, gerecht zu werden, ist somit dem Wortlaut einer Bestimmung, die dem Abgaberecht zuzuordnen ist, ein hoher Stellenwert zuzumessen (vgl. Reich/Beusch, Komm. zum Steuerrecht, StHG [Hrsg. Zweifel/Beusch], 3. Aufl. 2017, Art. 1 StHG N 27). Stellt sich im Rahmen der Auslegung also die Frage, wie ein zivilrechtlicher Begriff im Abgaberecht zu verstehen ist, so ist zu klären, ob auf dessen zivilrechtliches Verständnis abgestellt werden soll oder ob der wirtschaftliche Gehalt des betreffenden Tatbestandes als massgebend zu betrachten ist. Steuerbehörden dürfen lediglich dann von der formalen zivilrechtlichen Ausgestaltung des Sachverhalts abweichen und der Besteuerung die wirtschaftliche Wirklichkeit zugrunde legen, wenn die zivilrechtliche Form einer Steuerumgehung dient (Brülisauer/Krummernacher, Komm. zum Steuerrecht, StHG, a.a.O., Vor 2. Kapitel Gewinnsteuer N 7a). Das Nichtbeachten von zivilrechtlichen Begriffen rechtfertigt sich dort, wo ein krasser Ausnahmefall vorliegt, der sich in einem qualifiziert ungerechten Auslegungsergebnis manifestiert, welches der Gesetzgeber unmöglich gewollt haben kann (Reich, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 6 N 47). Auch wenn Abweichungen vom privatrechtlichen Verständnis möglich sind (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts Luzern A 12 27 vom 17.9.2012 E. 3d/bb), sind die zwingenden Vorschriften des Zivilrechts, aber auch Statusbegriffe (Ehe, Kindschaft etc.) sowie die Gesellschaftsformen in der Regel unantastbar (vgl. BGer-Urteil 2C_20/2012 vom 24.4.2012 E.3.3.1; Urteil des Kantonsgerichts Luzern 7H 14 10 vom 27.6.2014 E. 3.1; Locher, Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, Diss. Bern 1983, S. 160 ff.). Mit Hinweis auf den steten Bedeutungsgewinn der teleologischen Auslegung im Sinn einer Normkorrektur aufgrund des Willkür- bzw. Rechtsmissbrauchsverbots (Matteotti, Der Durchgriff bei von Inländern beherrschten Auslandsgesellschaften im Gewinnsteuerrecht, Diss. Bern 2003, S. 155 ff., S. 188; Reich, a.a.O., § 6 N 42) wird festgehalten, dass nur dort eine steuerliche Ersatzregelung geschaffen werden darf, wo ein teleologisch ermitteltes Auslegungsergebnis im konkreten Fall zu unannehmbaren Steuerfolgen führt, die in krass stossender Weise dem allgemeinen Gerechtigkeitsempfinden zuwiderlaufen (Reich, a.a.O., § 6 N 47). M.a.W. darf die teleologische Auslegung nicht dazu führen, dass die Auslegung hinsichtlich der wirtschaftlichen Betrachtungsweise keiner Sinnschranke mehr unterworfen ist. Es herrscht somit ein sinngemässes Analogieverbot vor (vgl. Brülisauer/Krummernacher, a.a.O., Vor 2. Kapitel Gewinnsteuer N 7c; Reich, a.a.O., § 6 N 48 f.). Gleichermassen ist es den Steuerbehörden nicht erlaubt, einen Gesetzeswortlaut – insbesondere wenn er eine Privilegierung der Steuerpflichtigen vorsieht – einer teleologischen Reduktion zu unterwerfen, sofern sich ein solches Vorgehen nicht durch den im Gesetz zum Ausdruck kommenden Willen des Gesetzgebers rechtfertigen lässt. Massgebend für jede Auslegung ist in erster Linie der Wortlaut der fraglichen Bestimmung. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, so muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden, wobei alle Auslegungselemente zu berücksichtigen sind (Methodenpluralismus). Dabei kommt es namentlich auf die Entstehungsgeschichte, auf den Zweck der Norm, auf die ihr zugrundeliegenden Wertungen und auf den Sinnzusammenhang an, in dem die Norm steht. Die Auslegung des Gesetzes ist zwar nicht entscheidend historisch zu orientieren, im Grundsatz aber dennoch auf die Regelungsabsicht des Gesetzgebers und die damit erkennbar getroffenen Wertentscheidungen auszurichten, da sich die Zweckbezogenheit des rechtsstaatlichen

Normverständnis nicht aus sich selbst begründen lässt, sondern aus den Absichten des Gesetzgebers abzuleiten ist, die es mit Hilfe der herkömmlichen Auslegungselemente zu ermitteln gilt. Nach der Rechtsprechung darf die Auslegung vom klaren Wortlaut eines Satzes nur dann abweichen, wenn triftige Gründe dafür bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergibt. Solche triftigen Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift und aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben. Entscheidend ist danach nicht der vordergründig klare Wortlaut einer Norm, sondern der wahre Rechtssinn, welcher durch die anerkannten Regeln der Auslegung zu ermitteln ist (BGE 140 III 289 E. 2.1). Die Gesetzesmaterialien dienen als Hilfsmittel, den Sinn der Norm zu erkennen (BGE 123 II 595 E. 4a, 122 V 362 E. 4a, 121 III 219 E. 1d/aa, 118 Ib 187 E. 4, 116 II 411 E. 5b).

E. 2.4

Das EStG fusst auf dem Vorschlag des Regierungsrats vom 14. und 22. Februar 1908. Es trat am 1. Oktober 1908 in Kraft. Es unterwirft die im Kanton Luzern fallenden Verlassenschaften einer Erbschaftssteuer, die einerseits nach dem Grad der Verwandtschaft zwischen dem Erblasser und dem Erben und andererseits nach der Höhe des Anfalles abgestuft wird. § 3 Abs. 1 EStG, der die Höhe der Erbschaftssteuer entsprechend dem Verwandtschaftsgrad zum Erblasser regelt, hat folgenden Wortlaut: "Erbschaftssteuern sind nach folgendem Massstabe zu entrichten: a. von dem, was an den elterlichen Stamm gelangt, 6%; b. von dem, was an den grosselterlichen Stamm gelangt, 15%; c. von dem, was an entfernter oder nicht verwandte Personen gelangt, 20%." Hinsichtlich des entstehungsgeschichtlichen Kontexts ist zu berücksichtigen, dass das EStG bewusst eine Anlehnung an das sich in Beratung befindende Schweizerische Zivilgesetzbuch (ZGB; SR 210) sowie einen Verzicht auf die Nachkommen- und Ehegattenbesteuerung vorsah (Gut, Die Erbschaftssteuer des Kantons Luzern nach Gesetz und Praxis, Diss. Luzern 1952, S. 3). Insofern erklärt es sich auch, dass die im EStG verwendeten zivilrechtlichen Begriffe gleich wie im ZGB zu verstehen sind (Gut, a.a.O., S. 8). Das im Jahr 1908 in Kraft stehende Bürgerliche Gesetzbuch für den Kanton Luzern aus dem Jahr 1840 (BGB LU; abrufbar unter: <https://staatsarchiv.lu.ch/kantonsgeschichte>) kannte die Adoption bzw. die Kindesannahme nicht (Botschaft des Bundesrats an die Bundesversammlung über die Änderung des Zivilgesetzbuchs vom 12.5.1971, in: BBl 1971 I 1207). Es bestand jedoch die Möglichkeit, ein Kind mittels Dekrets des Grossen Rats zu "legitimieren" (§ 105 BGB LU) und damit eine gewisse Gleichstellung mit ehelichen Kindern herzustellen. Das mit Dekret legitimierte Kind hatte Anspruch auf die väterliche Verlassenschaft sowie auf die Verlassenschaft der Aszendenten des Vaters und der Deszendenten desselben, wie wenn es ehelich geboren wäre (§ 414 BGB LU). Die Legitimation war allerdings nur möglich für Kinder, die zwar von den aufnehmenden Eltern abstammten, deren Geburt aber nicht während der Ehe eintrat. Findelkinder hingegen konnten nicht legitimiert werden und hatten somit zu dieser Zeit keine Möglichkeit, eine Erbenstellung aus Gesetz abzuleiten, vom Verwandtschaftsverhältnis zu den eigenen Kindern abgesehen (vgl. Reber/Hurni, Berner Komm., Materialien zum Zivilgesetzbuch, Bern 2007, S. 238 mit Hinweis). Mit Inkrafttreten des ZGB am 1. Januar 1912 änderte sich die Rechtslage: Art. 268 aZGB bzw. Art. 465 aZGB räumte dem adoptierten Kind ein Erbrecht gegenüber den adoptierenden Eltern ein. Das Erbrecht bezog sich dabei nur auf das Verhältnis zwischen adoptiertem Kind und adoptierenden Eltern. Die gesetzliche Erbfolge unterschied somit zwischen ehelichen und adoptierten Kindern: Lediglich blutsverwandte Personen konnten den (damals vier) erbberechtigten Parentelen – Nachkommen, elterlicher Stamm, grosselterlicher Stamm,

urgrosselterlicher Stamm – angehören (Tuor, Berner Komm., 2. Aufl. 1952, Art. 458 ZGB N 2). Das Adoptivkind, welches zu den Mitgliedern der Adoptivfamilie eine Adoptionsverwandschaft aufwies, wurde bei der gesetzlichen Erbfolge, sofern die Erbschaft dem elterlichen bzw. grosselterlichen Stamm zufiel, nicht berücksichtigt. Insofern gestaltete sich der erbrechtliche Anspruch des Adoptivkindes einseitig und beschränkt (Tuor, a.a.O., Art. 465 ZGB N 6 ff.). Das adoptierte Kind trat demnach nicht in die volle Rechtsstellung ein, wie sie einem ehelichen Kind zugute kam (Silbernagel/Wäber, Berner Komm., Familienrecht, Bern 1921, Art. 268 ZGB N 9). Das damals geltende Adoptionsrecht führte infolgedessen zum unbefriedigenden Ergebnis, dass das adoptierte Kind weder gänzlich von der angestammten Familie losgebunden, noch vollständig in die aufnehmende Familie eingebunden wurde, zumal das adoptierte Kind weiterhin einen Erbspruch gegenüber den leiblichen Eltern aufwies (Silbernagel/Wäber, a.a.O., Art. 268 ZGB N 11; Tuor, a.a.O., Art. 465 ZGB N 10; BBl 1971 I 1212 und 1229).

E. 2.5

Die unterschiedliche Behandlung des Adoptivkindes wurde mit der Revision des Adoptionsrechts, welche am 1. April 1973 in Kraft trat, aufgegeben. Die bislang als "schwach" betitelte Adoption wurde zugunsten der "vollen" und "monistischen" Adoption aufgegeben (Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung über die Änderung des Zivilgesetzbuches, in: BBl 1971 I 1229, Hegnauer, Kommentar zum ZGB, Sonderband, Die Adoption, Bern 1975, Einleitung N 40). Die Volladoption zeitigt unbeschränkte Wirkung, indem das adoptierte Kind umfassend dem leiblichen Kind gleichgestellt wird (Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung über die Änderung des Zivilgesetzbuches, in: BBl 1971 I 1236; Hegnauer, a.a.O., Art. 267 ZGB N 80). Aus erbrechtlicher Sicht ist das Adoptivkind nunmehr auch zum elterlichen und grosselterlichen Stamm im Sinn von Art. 458 und Art. 459 ZGB zu zählen (Weimar, Berner Komm. zu Art. 457-480 ZGB, Bern 2000, Art. 458 ZGB N 2 und Art. 459 ZGB N 2). Das Übergangsrecht sah in Art. 12b SchlT ZGB in der bis zum 31. Dezember 2017 geltenden Fassung vor, dass eine nach dem bisherigen Recht ausgesprochene Adoption einer unmündigen Person auf gemeinsames Begehren der Adoptiveltern und des Adoptivkindes binnen fünf Jahren nach Inkrafttreten der neuen Bestimmungen diesen unterstellt werden konnte. Ohne ein entsprechendes Begehren bleibt ein altrechtliches Adoptionsverhältnis unter dem Regime des am 1. Januar 1912 in Kraft getretenen Rechts (vgl. Art. 12a Abs. 1 SchlT ZGB). Die unterschiedliche Stellung im Zivilrecht von adoptierten wie leiblichen Kindern fand auch im luzernischen Erbschaftssteuerrecht Berücksichtigung: Zwar wehrte sich anfänglich der Regierungsrat als damalige Rekursbehörde gegen eine unterschiedliche Besteuerung. Er war der Meinung, dass aus dem Gesetzestext nicht ohne weiteres geschlossen werden dürfe, der Steuergesetzgeber habe eine Gleichstellung der Adoptivkinder mit den ehelichen bewussterweise ablehnen wollen. Es könne genauso gut die Annahme gelten, der Gesetzgeber habe eine besondere Erwähnung der Adoptivkinder deshalb nicht als notwendig erachtet, weil diese gemäss Art. 465 ZGB erbrechtlich den ehelichen Nachkommen gleichgestellt seien (Auszug aus den Verhandlungen des Regierungsrats, 1916, S. 140). Dennoch setzte sich in den Folgejahren die Praxis durch, wonach ein angenommenes Kind als eine nicht verwandte Person mit dem Maximalsatz von 20 % im Sinn von § 3 Abs. 1 lit. c EStG das ihm vererbte Vermögen zu versteuern hatte, während ein blutsverwandtes Kind grundsätzlich steuerbefreit war (Auszug aus den Verhandlungen des Regierungsrates, 1934, S. 94, in: ZBl 1935 S. 440; Gut, a.a.O., S. 206). Die Rechtslage des ehelichen Kindes erfuhr allerdings insofern eine Änderung, als mit dem Gesetz betreffend

die teilweise Abänderung des Steuergesetzes vom 30. November 1892 (NStG; SRL Nr. 652) den Einwohnergemeinden das Recht eingeräumt wurde, Nachkommen – verstanden als blutsverwandte Kinder – einer Erbschaftssteuer in der Höhe von einem 1 % zu unterwerfen (§ 33 und § 34 NStG). Im Lauf der Jahre wurde die Praxis betreffend die unterschiedliche Besteuerung der adoptierten Kinder je länger je mehr als unbillig erachtet (Gut, a.a.O., S. 206 mit Hinweisen; Schmid, Die Erbschaftssteuer des Kantons Luzern, Luzern 1966, S. 10). Mit Kreisschreiben vom 12. April 1940 erteilte das kantonale Finanzdepartement im Einverständnis mit dem Regierungsrat den Veranlagungsbehörden die Weisung, wonach Adoptivkinder bloss mit einem Steuersatz von 6 % zu veranlagten seien. Aufgrund des Finanzbedarfs des Gemeinwesens hob der Regierungsrat den diesbezüglichen Steuersatz im Jahr 1949 auf 9 % an (Kreisschreiben vom 19.10.1949). In der Lehre wurde in diesem Zusammenhang darauf verwiesen, dass damit wohl eine billige Lösung getroffen worden sei, die den besonderen Umständen des Verhältnisses von Adoptivkindern zu ihren Adoptiveltern entspreche (Gut, a.a.O., S. 206). Eine weitere Änderung der Veranlagungspraxis erfolgte im Jahr 1977 aufgrund eines Urteils des damaligen Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern (heute: Kantonsgericht Luzern). Es galt die Frage zu beurteilen, ob ein nach altem Recht adoptierter Sohn das ihm von seiner Adoptivmutter vermachte Vermögen mit einem Steuersatz von 9 % zu versteuern habe. Das Verwaltungsgericht rief in Erinnerung, dass am 1. April 1973 das neue Adoptionsrecht in Kraft getreten sei. Dieses sehe vor, dass die adoptierten Kinder die gleiche Rechtsstellung erhielten wie leibliche Kinder. Adoptivkinder, die dem neuen Recht unterstellt seien, würden demnach auch erbschaftssteuerrechtlich mit den blutsverwandten Nachkommen gleichgestellt, wie dies auch das Finanzdepartement in seinem Kreisschreiben vom 17. Dezember 1973 festhalte. Da das adoptierte Kind auch nach altem Recht seine Adoptiveltern voll beerben konnte und der Gesetzgeber eine vorbehaltlose Gleichstellung mit dem ehelichen Kind als selbstverständlich erachtete, sei es nicht einzusehen, warum die enge Bindung zum Erblasser, kraft welcher das Adoptivkind als Angehöriger der ersten Parentel Eltern und Geschwistern des Erblassers ausschliesse, nicht auch erbschaftssteuerrechtlich zu beachten wäre. Der von Adoptivkindern zu bezahlende Maximalansatz führe zu einer einmaligen Schlechterstellung gegenüber leiblichen Kindern, was gegen das Rechtsgefühl verstosse. Diese Schlechterstellung liesse sich nur dann rechtfertigen, wenn die Steuerpflicht der Adoptivkinder ausdrücklich geregelt worden wäre, was jedoch unterblieben sei. Das Verwaltungsgericht kam zum Schluss, dass Adoptivkinder gleich wie leibliche Kinder eine Nachkommenssteuer in der Höhe von 1 % zu entrichten hätten (zum Ganzen: LGVE 1977 II Nr. 23). Im Rahmen der Teilrevision 2011 erfuhr das Steuergesetz sowie weitere Erlasse verschiedene Veränderungen. In Erfüllung einer Petition schlug der Regierungsrat vor, den Begriff der Nachkommen im Sinn von § 33 Abs. 1 NStG genauer zu bestimmen. Er rief in Erinnerung, dass die Praxis, obwohl eine gesetzliche Grundlage fehle, auch Pflegekinder zu einem Satz von 6 % und nicht etwa zum eigentlich anwendbaren Satz von 20 % besteuere (Botschaft vom 23.9.2008 [B 75], S. 53). In diesem Sinn wurde § 33 Abs. 1 NStG wie folgt ergänzt: "Den Nachkommen gleichgestellt sind Adoptivkinder, uneheliche Nachkommen ohne gesetzliches Erbrecht, Stiefkinder sowie Pflegekinder, sofern das Pflegeverhältnis mindestens zwei Jahre bestanden hat." Zugleich wurde § 11 Abs. 2 EStG, welcher den folgenden Wortlaut trug, aufgehoben: "Vermächtnisse und Schenkungen seitens eines Vaters an sein uneheliches Kind, das ihm gegenüber kein gesetzliches Erbrecht besitzt, sowie Vermächtnisse und Schenkungen der Grosseltern an einen unehelichen Enkel, welcher ihnen gegenüber kein Erbrecht besitzt,

unterliegen, soweit sie Fr. 1000.– übersteigen, einer Erbschaftssteuer von 2%." Vor dem Hintergrund dieser Gesetzesänderungen ist festzustellen, dass dem NStG sowie dem EStG unterschiedliche Anknüpfungen von Steuerfolgen zugrunde liegen: Während das EStG sich an den zivilrechtlichen Begebenheiten des ZGB und sich damit auch an altrechtlichen Rechtsinstituten orientiert, versucht der NStG-Gesetzgeber indes, den aktuellen Verhältnissen vieler Familien – Stichwort Patchwork-Familie oder Aufnahme von Pflegekindern – gerecht zu werden (Botschaft vom 23.9.2008 [B 75], S. 53). Das führt zu einem Spannungsverhältnis, welches vom Gesetzgeber zu lösen ist (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, N 237a).

E. 2.6

Zu berücksichtigen ist, dass die aufgezeigte Verwaltungs- und Gerichtspraxis sich auf Fälle bezog, bei denen die Adoptivkinder direkt von ihren Eltern eine Erbschaft erwarben. In einer solchen Konstellation ist die Frage zu beantworten, ob ein Adoptivkind als Nachkomme im Sinn von § 33 NStG zu betrachten ist. Eine andere Frage ist es jedoch, ob die Nachkommen eines nach dem alten Recht adoptierten Kindes dem elterlichen bzw. grosselterlichen Stamm im Sinn von § 3 Abs. 1 lit. a und b EStG zuzurechnen sind. In diesem Zusammenhang erhält das Argument, wonach die erhöhte Besteuerung des adoptierten Kindes eine offensichtliche Härte darstelle, weniger Überzeugungskraft, da es auf der Überlegung fusst, dass zwischen Erblasser (Adoptiveltern) und der die Erbschaft erwerbende Person (Adoptivkind) eine sehr enge persönliche Beziehung vorliegend sei. Eine solche Überlegung kann jedoch nicht auf alle Konstellationen, die sich aus § 3 Abs. 1 EStG ergeben können, übertragen werden, weil kein Grund zur Annahme besteht, dass zwischen Nachkommen des elterlichen und grosselterlichen Stammes und dem in Frage stehenden Erblasser eine enge persönliche Beziehung besteht. Nichtsdestotrotz hat der Gesetzgeber die Nachkommen des elterlichen und grosselterlichen Stammes einer privilegierten Besteuerung unterworfen, weshalb die Frage aufzuwerfen ist, warum dieses Privileg nicht auch den Nachkommen von altrechtlich adoptierten Kindern zugutekommen soll.

E. 2.7

Im vorliegenden Fall ist eine Adoption zu beurteilen, die unter altem Recht ausgesprochen und nicht mit einem Begehren im Sinn von Art. 12b SchlT ZGB in der bis 31. Dezember 2017 geltenden Fassung dem neuen Recht unterstellt wurde. Die fehlende Unterstellung ist dabei nicht Folge eines entsprechenden Willens der Beteiligten, sondern resultiert aus dem Umstand, dass die Adoptiveltern im Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Adoptionsrechts im Jahr 1973 bereits verstorben waren. Die Beschwerdeführerinnen bringen in diesem Zusammenhang vor, dass es nicht nachvollziehbar sei, weshalb der Gesetzgeber für Fälle wie den vorliegenden keine andere Möglichkeit zur Umwandlung des altrechtlichen Adoptionsverhältnisses in ein neurechtliches vorgesehen habe. Mit allergrösster Wahrscheinlichkeit wäre das Adoptionsverhältnis des Vaters der Beschwerdeführerinnen dem neuen Recht unterstellt worden, zumal dieser als Findelkind ohnehin nie einen Bezug zur leiblichen Familie gehabt habe. Ein expliziter Verzicht auf die Unterstellung unter das neue Adoptionsrecht habe auf alle Fälle nicht vorgelegen. Es dürfe den Beschwerdeführerinnen nicht zum Nachteil gereichen, wenn auf das altrechtliche Adoptionsverhältnis des Vaters hingewiesen werde.

E. 2.8

Mit diesen Ausführungen machen die Beschwerdeführerinnen sinngemäss geltend, dass das vom Gesetzgeber vorgegebene Regelwerk lückenhaft und in einem Fall wie dem vorliegenden dergestalt zu verfahren sei, dass bei Fehlen eines expliziten Verzichts auf eine Unterstellung zu vermuten sei, die beteiligten Personen hätten eine Unterstellung vorgenommen. Hinsichtlich der Frage, ob ein Gesetz lückenhaft ist, ist zwischen echter und unechter Lücke zu unterscheiden. Eine echte Gesetzeslücke liegt vor, wenn der Gesetzgeber etwas zu regeln unterlassen hat, was er hätte regeln sollen, und dem Gesetz auch durch Auslegung keine Vorschrift entnommen werden kann, welche eine Antwort auf die Frage gibt. Von einer unechten oder rechtspolitischen Lücke ist demgegenüber die Rede, wenn dem Gesetz zwar eine Antwort, aber keine befriedigende, zu entnehmen ist, namentlich wenn die vom klaren Wortlaut geforderte Subsumtion eines Sachverhalts in der Rechtsanwendung teleologisch als unhaltbar erscheint. Echte Lücken zu füllen, ist dem Richter aufgegeben, unechte zu korrigieren, ist ihm grundsätzlich verwehrt, es sei denn, die Berufung auf den als massgeblich erachteten Wortsinn der Norm stelle einen Rechtsmissbrauch dar (BGE 132 III 707 E. 2; jüngst BGer-Urteil 2C_905/2017 vom 11.3.2019 E. 2.9). Der Bundesgesetzgeber hat eine Unterstellung unter das neue Recht von den höchstpersönlichen Erklärungen der Adoptiveltern und dem Adoptivkind abhängig gemacht und somit genau das Gegenteil dessen zum Gesetz erhoben, was die Beschwerdeführerinnen für sich ins Feld führen (Hegnauer, a.a.O., Art. 12b SchlT ZGB N 90). Ein solches Vorgehen rechtfertigt sich mit Blick auf die weitreichenden Folgen, welche die "volle" Adoption gegenüber der "schwachen" mit sich brachte. Diese sollen nach der Auffassung des Gesetzgebers nur dort eintreten können, wo ein ausdrückliches Begehren aller Beteiligten vorliegt. In der Lehre wird ebenfalls die Meinung vertreten, dass eine Unterstellung dann ausgeschlossen ist, wenn die Adoptiveltern verstorben sind (Hegnauer, a.a.O., Art. 12b SchlT ZGB N 23). Insofern mag zwar Art. 12a SchlT ZGB aus heutiger Perspektive in manchen Fällen zu Ergebnissen führen, die als hart erscheinen. Dieser Umstand allein vermag aber den Anwendungsbereich von Art. 12a SchlT ZGB nicht einzuschränken. Es ist in Erinnerung zu rufen, dass die Regelung betreffend das altrechtliche Adoptionsverhältnis immer noch geltendes Recht ist, sofern keine Unterstellung erfolgte. Daher ist der Rechtsunterworfenen, wenn sich eine Frage hinsichtlich einer altrechtlichen Adoption stellt, stets mit einem Institut konfrontiert, welches bereits in den siebziger Jahren als überholt empfunden wurde. Dennoch hat sich der Gesetzgeber dazu entschieden, in gewissen Konstellationen an der altrechtlichen Adoption festzuhalten und nicht sämtliche bereits bestehenden Adoptionsverhältnisse dem neuen Recht zu unterstellen. Diesen Entscheid gilt es auch aus heutiger Sicht zu respektieren und festzustellen, dass keine echte wie unechte Lücke in diesem Zusammenhang vorliegend ist. Der Anwendung von Art. 12a SchlT ZGB steht folglich nichts entgegen. Auch die in den vergangenen Jahren vorgenommenen Revisionen des EStG und des Adoptionsrechts vermögen den Anwendungsbereich von Art. 12a SchlT ZGB nicht zu schmälern. Wenn der Gesetzgeber eine erbschaftssteuerrechtliche Gleichstellung von eingetragenen Partnern, Lebenspartnern und Ehegatten einführt, kann dies als Anpassung an die tatsächlichen Gegebenheiten verstanden werden, welche aber keinen Einfluss auf die vorliegende Frage hat. Gleiches gilt für die weiteren von den Beschwerdeführerinnen aufgelisteten gesetzgeberischen Massnahmen. Es ist somit festzustellen, dass mangels eines Begehrens seitens der Adoptiveltern und dem Adoptivkind eine altrechtliche Adoption vorliegend ist, welche aufgrund ihres einseitigen und beschränkten Charakters aus erbrechtlicher Sicht lediglich im Verhältnis Adoptivkind-Adoptiveltern wirkt und bei der gesetzlichen Erbfolge,

sofern sich diese auf den Stamm der Eltern und der Grosseltern bezieht, keine Berücksichtigung findet. Der Steuerbehörde, die sich bei ihrer Qualifikation an die zivilrechtliche Ausgestaltung des Sachverhalts hielt, kann kein Vorwurf gemacht werden, wenn sie die Beschwerdeführerinnen als zivilrechtlich nicht verwandte Personen im Sinn von § 3 Abs. 1 lit. c EStG behandelte, zumal es gerade der Logik des EStG entspricht, sich nach den vom ZGB vorgesehenen Verhältnissen zu richten.

E. 3

Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Staates." Die Vorinstanz sowie die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, Rechtsdienst, schlossen auf Abweisung der Beschwerde. Mit Schreiben vom 27. August 2018 verzichteten die Beschwerdeführerinnen auf eine Replik. Aus den Erwägungen 1. 1.1. Gemäss § 15 Abs. 4 des Gesetzes betreffend die Erbschaftssteuern (EStG; SRL Nr. 610) ist gegen den Einspracheentscheid die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig. Die Rechtsmittelfrist beträgt 30 Tage (§ 15 Abs. 6 EStG). Der Einspracheentscheid wurde den Beschwerdeführerinnen am 14. Juni 2018 zugestellt, womit die Rechtsmittelfrist am 15. Juni 2018 zu laufen begann (§ 31 Abs. 2 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [VRG; SRL Nr. 40]). Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wurde am 12. Juli 2018 bei der Post aufgegeben. Auf die im Übrigen formgerechte Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist demnach einzutreten. 1.2. Aus verfahrensrechtlicher Sicht ist darauf hinzuweisen, dass mit der Eröffnung der Veranlagungsverfügung der steuerpflichtigen Person die ihr auferlegte Steuerschuld grundsätzlich verbindlich mitgeteilt wird. Die Beständigkeit der Veranlagungsverfügung ist während der Dauer der Einsprachefrist aber noch ungewiss, sodass es der Veranlagungsbehörde nicht von vornherein verwehrt ist, auf ihre Verfügung zurückzukommen (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 522; vgl. Müller, Aspekte der Verwaltungsrechtspflege, Diss. Bern 2006, S. 27). In welchem Rahmen eine Änderung, Aufhebung oder Berichtigung eines Entscheids möglich ist, bestimmt sich anhand des anwendbaren Verfahrensgesetzes. Im vorliegenden Fall richtet sich das Erbschaftssteuerverfahren nach dem VRG, da dieses – mangels spezialgesetzlicher Bestimmungen – stets anwendbar ist, wenn eine Verwaltungssache durch Entscheid zu erledigen ist (§ 7 Abs. 1 VRG). Bei der Veranlagungsverfügung handelt es sich um einen Entscheid in diesem Sinn (vgl. § 4 Abs. 1 VRG). Gemäss § 116 Abs. 1 VRG kann die Verwaltungsbehörde aus wichtigen Gründen ihre Entscheide ausserhalb eines Revisionsverfahrens von Amtes wegen oder auf Gesuch hin ändern oder aufheben, soweit nicht besondere Vorschriften, der Grundsatz von Treu und Glauben oder andere allgemein anerkannte Rechtsgrundsätze dies ausschliessen oder einschränken. § 116 Abs. 1 VRG ist allerdings auf Fälle zugeschnitten, bei denen der Entscheid bereits in Rechtskraft erwachsen ist (Urteil des Verwaltungsgerichts Luzern V 99 86 vom 3.11.1999 E. 2.b; Wirthlin, Luzerner Verwaltungsrechtspflege, Bern 2011, N 12.2 ff.). Dennoch ist es in der Lehre und Gerichtspraxis anerkannt, dass eine Rücknahme der Verfügung vor Eintritt der Rechtskraft zulässig ist, da das Gebot der Rechtssicherheit und der Vertrauensgrundsatz bis zum Eintritt der formellen Rechtskraft nicht die gleiche Bedeutung haben können wie nach diesem Zeitpunkt. Insofern gelten für die Rücknahme von Verfügungen vor Ablauf der Rechtsmittelfrist weniger strenge Regeln (BGE 134 V 257 E. 2.2; vgl. § 138 VRG). Selbst wenn § 116 Abs. 1 VRG andere Konstellationen zugrunde liegen, gilt es die darin aufgezeigten Schranken auch hier zu beachten. Dies bedeutet, dass die Rücknahme begründet sein muss, namentlich weil die Verfügung rechtsfehlerhaft und die verfügende Behörde insofern zu besserer Erkenntnis gelangt ist. Im vorliegenden Fall erfolgte die

Rücknahme der Verfügung, weil die Feststellung des erbschaftssteuerpflichtigen Nachlasses zu hoch ausfiel. Erst nach Eröffnung der Verfügung vom 18. April 2018 wurde bekannt, dass sich der erbschaftssteuerpflichtige Nachlass auf einen (tieferen) Betrag von Fr. u.-- belief. Die ursprüngliche Verfügung zeichnete sich folglich durch einen Fehler aus, welcher mit dem Rektifikat behoben wurde. Ein solches Vorgehen, welches der Korrektur des rechtlich relevanten Sachverhalts binnen der Rechtsmittelfrist dient, ist zur gehörigen Besteuerung erforderlich und verletzt weder Treu und Glauben noch andere Rechtsgrundsätze. 2.

E. 3.1

Die Beschwerdeführerinnen bringen vor, dass eine nicht privilegierte Besteuerung ihrerseits diskriminierend sei. Adoptivkinder seien gegenüber biologischen Kinder immer wieder benachteiligt worden, weshalb sie eine zu schützende Gruppe bildeten. Dem Vater, dem es verwehrt geblieben sei, sein Adoptionsverhältnis dem neuen Recht unterstellen zu lassen, hafte somit weiterhin der Makel einer ungewöhnlichen Abstammung an, welcher sich auch auf die Beschwerdeführerinnen auswirke. Es bedürfe des Schutzes von Kindern in nicht-traditionellen Familienstrukturen. Eine Rechtfertigung für die vorliegende Sonderbehandlung von altrechtlich adoptierten Kinder bzw. deren Nachkommen liege nicht vor. Die Beschwerdeführer machen zusätzlich geltend, dass eine Verletzung des Gebots der rechtsgleichen Behandlung vorliegend sei. Sie weisen darauf hin, dass ihr Vater im Zusammenhang mit dem Nachlass von G F – diese ist die Schwester der Erblasserin – als Deszendenten der grosselterlichen Parentel behandelt und mit einem Satz von 15 % besteuert worden sei. Es wäre eine krasse Ungleichbehandlung, wenn die Beschwerdeführerinnen die Steuer zu einem Satz von 20 % zu bezahlen hätten.

E. 3.2

Das Verhältnis zwischen dem Gleichheitsgebot (Art. 8 Abs. 1 BV) und dem Diskriminierungsverbot (Art. 8 Abs. 2 BV) besteht darin, dass eine Regelung, welche einem Verfahrensbeteiligten zufolge an ein diskriminierendes Merkmal anknüpfe, dem strengeren Prüfprogramm von Art. 8 Abs. 2 BV zu unterziehen ist. Erweist sich die Regelung mit Art. 8 Abs. 2 BV in Einklang, weil sie sich auf sachliche Gründe abstützen vermag, erübrigt sich eine zweite Prüfung vor dem Hintergrund der rechtsgleichen Behandlung.

E. 3.3

Das Diskriminierungsverbot findet seine Grundlage in Art. 8 Abs. 2 BV. Danach darf niemand diskriminiert werden, namentlich nicht wegen der Herkunft, der Rasse, des Geschlechts, des Alters, der Sprache, der sozialen Stellung, der Lebensform, der religiösen, weltanschaulichen oder politischen Überzeugung oder wegen einer körperlichen, geistigen oder psychischen Behinderung. Die Diskriminierung stellt eine qualifizierte Ungleichbehandlung von Personen in vergleichbaren Situationen dar, indem sie eine Benachteiligung von Menschen bewirkt, die als Herabwürdigung oder Ausgrenzung einzustufen ist, weil sie an Unterscheidungsmerkmalen anknüpft, die einen wesentlichen und nicht oder nur schwer aufgebaren Bestandteil der Identität der betroffenen Personen ausmachen. Die Verfassungsbestimmung fällt allgemein in Betracht, wenn eine mehr oder weniger bestimmbare Gruppe von gesellschaftlicher Herabwürdigung und Abwertung oder Ausgrenzung nach stereotypen Vorurteilen bedroht ist (BGE 135 I 49 E. 4.3; Peters, Diskriminierungsverbote, Handbuch der Grundrechte, Heidelberg 2007, N 31; Schweizer, Die schweizerische Bundesverfassung, 2. Aufl. 2008, Art. 8 BV N 55 f.). Das

Diskriminierungsverbot gemäss Art. 8 Abs. 2 BV schliesst indes die Anknüpfung an ein verpöntes Merkmal – wie beispielsweise die soziale Stellung – nicht absolut aus. Eine solche begründet zunächst lediglich den blossen Verdacht einer unzulässigen Differenzierung. Diese kann indes durch eine qualifizierte Rechtfertigung umgestossen werden. Eine indirekte oder mittelbare Diskriminierung liegt demgegenüber vor, wenn eine Regelung, die keine offensichtliche Benachteiligung von spezifisch gegen Diskriminierung geschützten Gruppen enthält, in ihren tatsächlichen Auswirkungen Angehörige einer solchen Gruppe besonders benachteiligt, ohne dass dies sachlich begründet wäre (BGE 141 I 241 E. 4.3.2).

E. 3.4

Das Merkmal der sozialen Stellung bezieht sich auf die soziale Identität, die sich aus der Abstammung, beruflichen Stellung, sowie aus der Zugehörigkeit zu einer bestimmten Institution des Staates, der Gesellschaft oder der Wirtschaft ergibt. Das Ziel dieses Diskriminierungsmerkmals ist der Schutz vor einer gesellschaftlichen Kategorisierung und kommt nur dort zur Anwendung, wenn die mit dem sozialen Merkmal versehenen Personen eine spezifisch schutzwürdige Gruppe bilden (Waldmann, Basler Komm., Basel 2015, Art. 8 BV N 75 ff.). Während das Bundesgericht etwa aussereheliche Kinder als speziell schutzwürdig einstuft (BGE 136 I 309 E. 4.3; Müller, Grundrechte in der Schweiz, 3. Aufl. 1999, S. 425), bildet der Kreis der Sozialhilfeabhängigen keine eigenständige Gruppe, da die Sozialhilfeabhängigkeit auch nur vorübergehend bestehen und unter Umständen wieder abgelegt werden kann (BGE 135 I 49 E. 5).

E. 3.5

Der persönliche Anwendungsbereich von Art. 8 Abs. 2 BV ist Gegenstand wissenschaftlicher Diskussion: Ein bedeutender Teil der Lehre verfolgt das sogenannte asymmetrische Schutzkonzept, wonach Art. 8 Abs. 2 BV nur Angehörigen von historisch oder aktuell besonders entwürdigten Personengruppen – dazu zählen etwa Frauen, Menschen anderer Hautfarbe, Juden und Homosexuelle – Schutz gewährt. Gemäss dem symmetrischen Schutzkonzept soll hingegen das Anknüpfen an bestimmte Merkmale (Rasse, Geschlecht, usw.) den Diskriminierungsschutz auslösen. Das Bundesgericht nimmt diesbezüglich eine vermittelnde Haltung ein und bedient sich Elemente beider Theorien (BGE 136 I 309 E. 4.3; vgl. Waldmann, a.a.O., Art. 8 BV N 50). Nach einer Betrachtungsweise, die dem asymmetrischen Schutzkonzept folgt, sind lediglich Angehörige von historisch oder aktuell besonders entwürdigten Personengruppen Grundrechtsträger. Beim symmetrischen Konzept können hingegen alle Menschen eine Verletzung von Art. 8 Abs. 2 BV rügen (Waldmann, a.a.O., Art. 8 BV N 54).

E. 3.6

Für den vorliegenden Fall ist es nicht augenfällig, dass die Beschwerdeführerinnen sich auf Art. 8 Abs. 2 BV berufen können. Zwar erlaubt es die Verfassungsnorm die Abstammung als diskriminierendes Merkmal anzurufen und die Adoption kann in diesem Sinn als eine Form der Abstammung verstanden werden. Jedoch sind die Beschwerdeführerinnen selbst Kinder eines adoptierten Vaters und somit nicht direkt durch das Adoptionsmerkmal geprägt. Da sich die Adoption des Vaters allerdings auf ihre Rechtsposition auswirkt, scheint die Eröffnung des persönlichen Anwendungsbereichs nicht von Anfang auszuschliessen. Dennoch bilden die Kinder von Personen, deren Adoptionsverhältnis dem alten Recht untersteht, nicht eine in sich geschlossene Gruppe, deren Schutz sich vor dem

Diskriminierungsverbot speziell aufdrängte. Das Bundesgericht hat in seiner Rechtsprechung die Ungleichbehandlung von leiblichen und adoptierten Kindern in Anwendung des Erbschaftssteuerrechts stets unter dem Blickwinkel von Art. 4 Abs. 1 aBV geprüft (BGE 96 I 53 E. 2 mit weiteren Hinweisen) was ein Indiz dafür sein könnte, dass Art. 8 Abs. 2 BV im vorliegenden Fall nicht tangiert ist. Wie es sich damit aber verhält, kann für den vorliegenden Fall offen bleiben:

E. 3.7

§ 3 Abs. 1 EStG macht den anwendbaren Steuersatz vom Grad der Verwandtschaft abhängig, sodass nicht an ein verpöntes Merkmal angeknüpft wird. Die Bestimmung des Verwandtschaftsgrads nimmt das EStG nicht selbst vor, sondern übernimmt die Regelungen des ZGB. Die dort vorgesehene unterschiedliche Behandlung von altrechtlichen Adoptionsverhältnissen zu neurechtlichen ist, wie in E. 2.8, bereits ausgeführt, Ausdruck des gesetzgeberischen Willens und lässt sich vor dem Hintergrund der weitreichenden Folgen, die mit der neurechtlichen Adoption zusammenhängen, rechtfertigen. Die in diesem Zusammenhang anwendbaren Übergangsbestimmungen sind deutlich und sehen keine Gleichbehandlung vor. Ein solches gesetzgeberisches Vorgehen führt nicht dazu, dass eine bestimmte oder bestimmbar Gruppe zum Gegenstand einer gesellschaftlichen Herabwürdigung wird und sich einer Abwertung oder Ausgrenzung nach stereotypen Vorteilen gegenüber sieht. Vielmehr sind die Übergangsbestimmungen Ausfluss eines gesellschaftlichen Umdenkens betreffend die Funktion der Adoption, wobei der Gesetzgeber einen vermittelnden Standpunkt einnimmt, wonach die altrechtliche Adoption nur unter bestimmten Voraussetzungen zugunsten der neurechtlichen aufzugeben ist. Indem der Erbschaftssteuergesetzgeber eine solche Wertung vom Bundesgesetzgeber übernimmt, ist darin nicht eine diskriminierende Komponente zu sehen. Zu einem gleichen Resultat ist auch das Bundesgericht gelangt, obwohl es ähnliche Regelungen lediglich anhand des Gleichheitsgebots prüfte. Hinsichtlich der im Zürcher Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vorgesehenen Regelung, wonach ein nach altem Recht adoptiertes Kind den vierfachen Betrag eines ehelichen Kindes zu entrichten habe, hielt das Bundesgericht unter Bezugnahme auf frühere Urteile fest, dass es nicht gegen den damaligen Art. 4 aBV verstosse, wenn die Erbschaftssteuer nach dem Verwandtschaftsgrad Abstufungen vornehme (BGE 96 I 53 E. 3.a). Es erwog ferner, dass solange der Bundesgesetzgeber leibliche und adoptierte Kinder nicht völlig gleich, sondern in wesentlichen Beziehungen verschieden behandelt, dem kantonalen Gesetzgeber keine Verletzung des Gebots der rechtsgleichen Behandlung vorgeworfen werden könne, wenn er sie im Erbschaftssteuerrecht nicht gleich stellt (BGE 96 I 53 E. 3.c).

E. 3.8

Diese Rechtsprechung, welche sich ebenfalls auf das Verhältnis Adoptiveltern-Adoptivkind bezieht, kann auf den vorliegenden Fall ausgeweitet werden: Ist es schon mit Art. 8 BV in Einklang zu bringen, wenn das dem alten Recht unterstehende Adoptivkind hinsichtlich der ihm zukommenden Erbschaft anders behandelt wird als das eheliche, dann ist erst recht nicht einzusehen, weshalb die Ungleichbehandlung auf Ebene der Nachkommen des Adoptivkindes als widerrechtlich zu qualifizieren ist. Die Nachkommen eines nach altem Recht adoptierten Kindes weisen – wie dieses selbst – lediglich Adoptionsverwandtschaft zu den Mitgliedern des elterlichen und grosselterlichen Stammes auf. Ihnen kommt den weiteren Verwandten gegenüber keine Erbberechtigung zu, weshalb es sich auch nicht rechtfertigt, sie im Rahmen der vom Gesetzgeber vorgesehenen Privilegierung, die der

gesetzlichen Erbfolge nachgebildet ist, zu berücksichtigen. M.a.W. liegen bei der erbrechtlichen Behandlung von adoptierten Kindern nach altem sowie nach neuem Recht erheblich unterschiedliche Rechtslagen vor, die das Erbschaftssteuerrecht ebenfalls beachten darf. Es ist allerdings nicht von der Hand zu weisen, dass die privilegierte Besteuerung des Vaters der Beschwerdeführerinnen betreffend die Erbschaft von G F, verglichen mit der hier vorliegenden Veranlagung, zu einer Ungleichbehandlung führt. Aus diesem Umstand können die Beschwerdeführerinnen jedoch nur dann etwas für sich ableiten, wenn eine ständige gesetzwidrige Praxis einer rechtsanwendenden Behörde vorliegt und die Behörde zu erkennen gibt, dass sie auch in Zukunft nicht von dieser Praxis abzuweichen gedenke (BGE 136 I 65 E. 5.6; BGer-Urteil 2C_961/2014 vom 8.7.2017 E. 6.2). Wie von der Vorinstanz bereits im Einspracheentscheid dargelegt, ist die privilegierte Besteuerung des Vaters der Beschwerdeführerinnen nicht Folge einer von der Behörde mit Absicht verfolgten Praxis, sondern das Ergebnis eines Versehens. Damit kann ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht nicht begründet werden. Es ist weder erstellt, dass die Vorinstanz eine ständige Praxis verfolgt, wonach altrechtliche Adoptionsverhältnisse gleich zu behandeln sind wie neurechtliche, noch lassen sich Anzeichen finden, die darauf schliessen lassen, die Vorinstanz halte an einer solchen Praxis fest. Folglich liegen weder eine Diskriminierung noch eine unrechtmässige Ungleichbehandlung vor.

E. 4.1

Die Beschwerdeführerinnen machen geltend, dass im Erbschaftssteuergesetz eine echte Lücke vorliegend sei. Der Gesetzgeber habe zwar § 33 NStG dadurch ergänzt, dass Adoptivkinder auch als Nachkommen anzusehen seien, es aber in § 3 Abs. 1 EStG verpasst, die Frage des Verwandtschaftscharakters zur übrigen Familie zu regeln.

E. 4.2

Bezüglich der Begriffe der echten sowie der unechten Lücke kann auf E. 2.8 verwiesen werden. Es ist den Beschwerdeführerinnen beizupflichten, dass Adoptivkinder auch als Nachkommen im Sinn von § 33 NStG anzusehen und damit gleich zu behandeln sind wie leibliche Kinder. Dies gilt auch dann, wenn es sich um Adoptivkinder handelt, die dem alten Recht unterstehen, da der Gesetzeswortlaut keinen Unterschied zwischen Adoptivkindern nach alt- oder neurechtlichem Regime macht. § 33 NStG stellt diesbezüglich die Kodifikation der in LGVE 1977 II Nr. 23 begründeten Rechtsprechung dar. Sie betrifft die Konstellation, bei der ein Adoptivkind seine Adoptiveltern beerbt. Es handelt sich dabei um einen Erbanfall innerhalb der ersten Parentel (Verhältnis Eltern-Kind). In einer solchen Konstellation kommt dem Adoptivkind, auch wenn es dem alten Recht untersteht, grundsätzlich der gleiche Erbanspruch wie dem ehelichen Kind zu. Angesichts dieser Rechtslage rechtfertigt sich auch die Gleichbehandlung zwischen adoptiertem und leiblichem Kind, zumal die im Zivilrecht vorherrschende Gleichbehandlung in das NStG übertragen wird. Eine andere erbrechtliche Behandlung zwischen nach altem Recht adoptiertem und leiblichem Kind liegt jedoch vor, wenn eine Erbschaft zur Diskussion steht, die den Deszendenten der zweiten oder dritten Parentel zufällt. In diesem Fall bleibt das nach altem Recht adoptierte Kind unberücksichtigt, während das leibliche Kind einen gesetzlichen Erbanspruch auf sich vereinigt. Indem das EStG diese ungleichen Rechtspositionen berücksichtigt, trägt es den vom Bundesgesetzgeber vorgenommenen Wertungen Rechnung. Wo die von den Beschwerdeführerinnen geltend gemachte Lücke vorliegend sein soll, ist nicht ersichtlich. Dem Gesetzgeber ist demnach kein Versehen unterlaufen, indem er zwar § 33 NStG

anpasste, § 3 Abs. 1 EStG aber nicht ergänzte bzw. abänderte.

E. 5

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die im EStG verwendeten zivilrechtlichen Begriffe gleich zu verstehen sind wie im ZGB (E. 2.4). Erwähnt § 3 Abs. 1 EStG den elterlichen bzw. grosselterlichen Stamm, so ist anhand von Art. 458 ff. ZGB zu bestimmen, welche Personen den jeweiligen Parentelen angehören. Die Adoption, die dem am 1. Januar 1912 in Kraft getretenen Recht untersteht, kennt lediglich ein beschränktes Erbrecht. Die Beschränktheit äusserst sich darin, dass dem Adoptivkind nur gegenüber seinen Adoptiveltern ein Erbrecht zusteht. In der weiteren gesetzlichen Erbfolge hinsichtlich der Adoptivfamilie bleibt es unberücksichtigt. Die altrechtlichen Bestimmungen betreffend die Adoption bleiben in Kraft, wenn das Adoptionsverhältnis nicht auf gemeinsames Begehren der Adoptiveltern und des Adoptivkindes den neuen, am 1. April 1973 in Kraft getretenen Bestimmungen unterstellt wurde (Art. 12b aSchlT ZGB). Vorliegend fehlt es an einem solchen Begehren, weshalb die Beschwerdeführerinnen zu Recht nicht dem grosselterlichen Stamm im Sinn von § 3 Abs. 1 lit. b EStG zugerechnet wurden. Die in diesem Zusammenhang anwendbaren Erlasse weisen für die vorliegende Frage keine Lücken auf und führen zu einem Ergebnis, welches weder gegen das Diskriminierungsverbot noch gegen das Gebot der rechtsgleichen Behandlung verstösst. Die Beschwerde ist demnach abzuweisen.

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