

# LU\_GERICHTE A 03 70 vom 20. Januar 2004

LU Gerichte, 2004-01-20, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu\\_gerichte\\_A\\_03\\_70](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_A_03_70)

FR: LU\_GERICHTE A 03 70 du 20 janvier 2004

IT: LU\_GERICHTE A 03 70 del 20 gennaio 2004

## Regeste

§§ 3 Abs. 1 und 11 Abs. 1 lit. b EStG. Nacherbschaft. Ein Nacherbe bleibt grundsätzlich voll steuerpflichtig, und zwar gemäss dem zwischen dem Erblasser und dem Nacherben anwendbaren gesetzlichen Steuersatz (Erw. 2). Zum Steuersatz bei der Veranlagung von langjährigen Konkubinatspaaren. Auch ohne eine erhebliche Unterstützung der begünstigten Person zu Lebzeiten gilt zwischen langjährigen Lebenspartnern der privilegierte Erbschaftssteuersatz von 6 %. Mindestdauer des Konkubinats für die Anwendung des privilegierten Steuersatzes offen gelassen (Erw. 4 f.). | Erbschaftsteuer

## Erwägungen

### E. 2

b) Der Erblasser ist befugt, einen eingesetzten Erben als Vorerben zu verpflichten, die Erbschaft einem andern als Nacherben auszuliefern (Art. 488 Abs. 1 ZGB). Ist nichts anderes bestimmt worden, so erfolgt die Auslieferung zum Zeitpunkt des Todes des Vorerben (Art. 489 Abs. 1 ZGB). Der Vorerbe ist zwar von Gesetzes wegen formeller Eigentümer des Nachlasses, ist jedoch in der Ausübung seiner Eigentumsrechte wirtschaftlich und rechtlich beschränkt. Dies gilt vor allem dann, wenn der Vorerbe die Substanz der Erbschaft erhalten muss und es sich um keine Erbeinsetzung auf den Überrest handelt. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers kann das Urteil des Bundesgerichts (BG-Urteil vom 25.11.2002; 2P.168/2002) nicht dazu führen, die angefochtene Erbschaftsteuer vollständig aufzuheben. Wie die Steuerverwaltung zu Recht bemerkt, hat das Bundesgericht die erbschaftssteuerrechtliche Erfassung sowohl der Vorerbschaft wie der Nacherbschaft nicht beanstandet. Eine verfassungskonforme Besteuerung ist - soweit es sich nicht um eine Nacherbeneinsetzung auf den Überrest handelt - freilich nur dadurch zu erreichen, dass die Erbschaftsteuer beim Vorerben lediglich auf den kapitalisierten Ertrag der Vorerbschaft erhoben wird. Der Nacherbe bleibt grundsätzlich voll steuerpflichtig, und zwar gemäss dem gesetzlichen Steuersatz, der zwischen dem Erblasser und dem Erben bestehenden Verwandtschaftsverhältnis abgestuft wird (§ 3 Abs. 1 EStG). c) Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer als Nacherbe den Nachlass seiner Lebenspartnerin über den Vorerben erhalten. Dass er über die an ihn übergegangenen Vermögenswerte nicht voll verfügen könnte, macht er nicht geltend und ist aus den Akten auch nicht ersichtlich. Kraft Universalsukzession ist somit der Beschwerdeführer verpflichtet, gemäss den gesetzlichen Bestimmungen Erbschaftssteuern zu bezahlen. Massgebend für den Steuersatz ist dabei das Verwandtschaftsverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer als Nacherben und der Erblasserin. Denn der Nacherbe ist der Rechtsnachfolger des Erblassers; der Nacherbe ist nicht Erbe des Vorerben (LGVE 1983 II Nr. 14; Bessenich in: Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, 2. Aufl., Basel 2003, N 6 vor Art. 488 - 492 ZGB). Soweit der

Beschwerdeführer geltend machen will, seine Steuerpflicht sei durch die auf der Vorerbeneinsetzung veranlagte Erbschaftssteuer gleichsam abgegolten, sticht dieses Argument nicht. Zwar wurde die Vorerbschaft nach der Substanz, d.h. gestützt auf die Summe der übergegangenen Nachlasswerte und nicht nach einem kapitalisierten Ertragswert besteuert. Ingesamt wurde eine Erbschaftssteuer von 12 % des Nachlasses erhoben (6 % Grundsteuer und 100 % Progressionszuschlag). Die Erhebung der Erbschaftssteuer auf der Vorerbschaft erfolgte jedoch nach den Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzes und der damals geltenden Praxis. Die Veranlagung vom 8. Februar 2001 wurde auch nicht angefochten. Dass die Steuerverwaltung das erwähnte Urteil des Bundesgerichts betreffend die Besteuerung der Fideikomnisse zum Anlass genommen hat, die Praxis bei der Vor- und Nacherbschaft zu ändern, so dass der Vorerbe künftig nur noch den kapitalisierten Ertrag aus der Vorerbschaft wird versteuern müssen (LU StB, Weisungen EStG, §§ 3 f. Nr. 1, Ziff. 10), kann dem Beschwerdeführer nicht helfen. Denn in seinem Fall geht es einzig um die Besteuerung der Nacherbschaft. Eine "Kompensation" der Steuerschuld mit einer angeblich zu hoch veranlagten und rechtskräftigen Erbschaftssteuer in Bezug auf die Vorerbschaft fällt ausser Betracht.

### **E. 3**

[Es folgen Ausführungen, wonach die unterschiedliche Behandlung von Ehepaaren und Konkubinatspaaren im Erbschaftssteuerrecht verfassungsrechtlich zulässig ist.]

### **E. 4**

a) Der Beschwerdeführer beantragt eventualiter, eine Erbschaftssteuer von 6 % festzulegen. Er beruft sich auf die Praxis im Kanton Luzern, wonach bei langjährigen Lebenspartnern der privilegierte Steuersatz von 6 % gelte. Nach Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung ist jedoch der privilegierte Steuersatz nicht anzuwenden, weil der Beschwerdeführer die Voraussetzung der erheblichen Unterstützung durch die Erblasserin in den letzten fünf Jahren vor deren Tod nicht habe nachweisen können. Deshalb müsse eine Besteuerung zum ordentlichen Steuersatz erfolgen. b) Das Verwaltungsgericht des Kantons Bern erklärte im Jahre 1994 die Besteuerung von Zuwendungen an langjährige Lebenspartner zum Höchstsatz für verfassungswidrig, und zwar im Hinblick auf den für Hausangestellte geltenden privilegierten Steuersatz, der lediglich die Hälfte des Höchstsatzes beträgt. Langjährige Lebenspartner müssten in Bezug auf die Erbschaftssteuer zumindest gleich wie Hausangestellte behandelt werden (NStP 1994 S. 1). Gemäss § 11 Abs. 1 lit. b EStG sind Vermächtnisse, Schenkungen, Nutzniessungen und Leibrenten von Dienstherrschaften zugunsten ihrer Dienstboten und von Arbeitgebern zugunsten ihrer Arbeitnehmer, soweit sie den Kapitalwert von Fr. 2'000.-- nicht übersteigen, von der Entrichtung der Erbschaftssteuer befreit. Der die Summe von Fr. 2'000.-- übersteigende Betrag ist mit 6 % erbschaftssteuerpflichtig. Weil die Regelung nach dem Luzerner Erbschaftssteuergesetz mit derjenigen des Kantons Bern vergleichbar ist, lässt die Kantonale Steuerverwaltung seit 1995 - in verfassungskonformer Auslegung des Erbschaftssteuergesetzes - die steuerliche Privilegierung der Lebenspartner zu, und zwar mit einem Steuersatz von 6 %. Der privilegierte Steuersatz kommt jedoch nur unter den folgenden Voraussetzungen zum Tragen: Zum Einen muss die erbrechtlich begünstigte Person mit der Erblasserin während mindestens den letzten 5 Jahren vor deren Tod ununterbrochen und in einer umfassenden Lebensgemeinschaft zusammen gelebt haben. Zum Anderen muss die begünstigte Person von der Erblasserin in erheblichem Mass unterstützt worden sein (LU StB, a.a.O., §§ 3 f. Nr. 1 Ziff. 9). c) Im vorliegenden Fall ist

unbestritten, dass der Beschwerdeführer die erste Voraussetzung erfüllt. Er lebte seit 1972 mit A bis zu deren Tode im Jahre 1997 in der gleichen Wohnung zusammen. Umstritten ist jedoch die Erfüllung der zweiten Bedingung. Die Steuerbehörden sind der Auffassung, der Beschwerdeführer sei von seiner Lebenspartnerin nicht in erheblichem Masse unterstützt worden, weshalb der Steuersatz von 6 % gemäss den Weisungen nicht angewendet werden könne, was der Beschwerdeführer wiederum in Abrede stellt. Wie es sich damit verhält, kann jedoch einstweilen offen gelassen werden. Vorab ist nämlich zu prüfen, ob die Besteuerung zum privilegierten Steuersatz überhaupt vom Kriterium der erheblichen Unterstützung abhängig gemacht werden darf. Der Beschwerdeführer bezeichnet denn auch dieses Kriterium als sachfremd und verfassungswidrig. d) Das Erbschaftssteuergesetz des Kantons Luzern enthält keine Bestimmungen über die Steuerpflicht von Lebens- oder Konkubinatspartnern. Das Verwaltungsgericht hat - soweit ersichtlich - zu dieser Fragestellung bislang kein Urteil erlassen. Dass die Kantonale Steuerverwaltung das Berner Urteil aus dem Jahre 1994 zum Anlass genommen hat, die "Konkubinatsfrage" in dem dargelegten Sinne zu behandeln und einen Steuersatz in Anlehnung an die für Dienstboten (Hausangestellte) und Arbeitnehmer geltende Regelung (§ 11 Abs. 1 lit. b EStG) festzulegen, ist nicht zu beanstanden. Der Steuersatz von 6 % gilt einerseits für den privilegierten Tatbestand gemäss § 11 Abs. 1 lit. b EStG, andererseits stellt er den niedrigsten Steuersatz bei der Bemessung der Steuerpflicht aufgrund des Verwandtschaftsverhältnisses dar (§ 3 Abs. 1 lit. a EStG). Auf diesen Steuersatz im Falle eines eheähnlichen Lebensverhältnisses abzustellen, darf mangels gesetzlicher Bestimmungen, der langjährigen und offenbar mit keinen besonderen Schwierigkeiten umgesetzten Praxis und schliesslich im Hinblick auf den Umstand, dass der überlebende Ehegatte nicht erbschaftsteuerpflichtig ist, als vertretbar bezeichnet werden. Dabei ist immerhin festzustellen, dass selbst ein Verzicht auf eine bevorzugte Besteuerung von Konkubinatspartnern verfassungsrechtlich zulässig wäre (BG-Urteil vom 7. August 2000 in: NStP 2000 S. 80). e) Was nun die beanstandete Voraussetzung der erheblichen Unterstützung betrifft, so lehnt sich die Praxis der Steuerverwaltung zu stark an die Regelung betreffend Dienstboten an. Dies gilt freilich nicht in Bezug auf die Ausgestaltung der Steuer und auf die Gleichbehandlung mit in eheähnlicher Gemeinschaft lebender Personen, sondern hinsichtlich der der Norm zugrunde liegenden Motive des Gesetzgebers. Wenn die Steuerverwaltung die ethisch und sozial begründeten Motive für die Privilegierung der Angestellten (vgl. LGVE 1987 II Nr. 15) auf die Konkubinatspaare überträgt, so ist dies in der Form fragwürdig. Es mag zutreffen, dass das Kriterium der Unterstützung für die Gewährung des privilegierten Steuersatzes an sozialen Überlegungen des Gesetzgebers anknüpft. Daraus abzuleiten, bei nichtehelichen Lebensgemeinschaften sei die im Grundsatz anerkannte steuerliche Privilegierung davon abhängig, dass der Erblasser sozialen Verpflichtungen gegenüber seinem Lebenspartner nachkommt und "diese selbst über seinen Tod hinaus wahrnimmt", reduziert jedoch das Konkubinatspaar im Ergebnis auf die gegenseitige materielle Unterstützung, lässt jedoch die übrigen Komponenten der umfassenden Lebensgemeinschaft ausser Betracht. Als umfassende Lebensgemeinschaft gilt denn auch das Zusammenleben von zwei Personen mit grundsätzlichem Ausschliesslichkeitscharakter, welches sowohl eine geistig-seelische als auch eine körperliche und eine wirtschaftliche Komponente aufweist. Dabei kommt nicht allen drei Komponenten die gleiche Bedeutung zu. Fehlt die Geschlechtsgemeinschaft oder die wirtschaftliche Komponente, leben beide Partner aber trotzdem in einer festen und ausschliesslichen Zweierbeziehung, halten sich gegenseitig die Treue und leisten sich

umfassend Beistand, so ist eine umfassende Lebensgemeinschaft zu bejahen (BGE 118 II 238 Erw. 3b). Gemäss der bundesgerichtlichen Definition der umfassenden Lebensgemeinschaft bilden somit die wirtschaftlichen Unterstützungsleistungen nur einen Aspekt des Zusammenlebens. Je länger die Lebensgemeinschaft andauert, um so mehr rückt die gegenseitige Aufrechnung von Unterstützungsleistungen - in welcher Art auch immer - in den Hintergrund. Die Steuerverwaltung geht im Übrigen selber davon aus, dass gesamthaft betrachtet die Beiträge der beiden Lebenspartner an den gemeinsamen Haushalt sich ungefähr die Waage hielten. Dass der überlebende Konkubinatspartner von seinem verstorbenen Partner in erheblichem Mass (und vorab materiell) unterstützt worden ist und damit gleichsam auf eine möglichst geringe steuerliche Belastung des auf ihn übergehenden Nachlasses angewiesen ist, beleuchtet nur die eine Seite der gelebten Gemeinschaft und der partnerschaftlichen Bewältigung des Alltags. Daran ändert nichts, wenn die Steuerverwaltung den Nachweis der erheblichen Unterstützung nur während der letzten fünf Jahre vor der Auflösung der Lebensgemeinschaft verlangt. f) Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass nach der Praxis der Steuerverwaltung des Kantons Bern der Steuersatz für Hausangestellte von 5 % generell für Personen gilt, die in Haus- oder Wohngemeinschaft gelebt haben, ohne miteinander verheiratet zu sein. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Haus- oder Wohngemeinschaft auf einem Angestelltenverhältnis, einem Konkubinat oder einer anderen Form des Zusammenlebens basiert. Weitere Voraussetzungen, wie etwa die hier umstrittene Bedingung der erheblichen Unterstützung, werden nicht verlangt (vgl. das erwähnte BG-Urteil in: NStP 2000 S. 81; ferner Casanova, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2000 in: ASA 71 S. 21). Dabei sind immerhin auch Unterschiede in der gesetzlichen Grundlage auszumachen. Das bernische Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (in der Fassung vom 6. April 1919) verlangte offenbar für Hausangestellte, dass sie mindestens zehn Jahre in der gleichen Familie tätig waren. Demgemäss kann ein Konkubinatspartner den privilegierten Steuersatz erst dann geltend machen, wenn die Lebensgemeinschaft mindestens zehn Jahre gedauert hat. Das gilt grundsätzlich auch nach dem neuen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz des Kantons Bern vom 23. November 1999. Dort ist allgemein von Personen die Rede, die zum Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs mit der zuwendenden Person seit mindestens zehn Jahren in Wohngemeinschaft mit gleichem steuerrechtlichen Wohnsitz gelebt haben (Art. 19 Abs. 1 lit. b ESchG). Dies ändert jedoch nichts daran, dass die bernische Praxis, an der sich die Steuerverwaltung des Kantons Luzern orientiert, weitere Einschränkungen, wie das hier angefochtene Kriterium der Unterstützung, nicht kennt. Auch unter diesem Gesichtspunkt erweist sich der Standpunkt des Beschwerdeführers, wonach die Voraussetzung der erheblichen Unterstützung sachfremd ist und auf diese zu verzichten sei, als nachvollziehbar.

## **E. 5**

a) Nach dem Gesagten erweist sich das Erfordernis der erheblichen Unterstützung, wie es in den Weisungen der Steuerverwaltung umschrieben ist, als nicht anwendbar. Das gilt im vorliegenden Fall um so mehr, als die Lebensgemeinschaft zwischen dem Beschwerdeführer und A unbestritten während 25 Jahren ununterbrochen bestanden hat. Bei der von der Kantonalen Steuerverwaltung entwickelten Praxis zur erbschaftsteuerrechtlichen Behandlung von Konkubinatspaaren muss die Tatsache der umfassenden, hier sogar während Jahrzehnten aufrecht erhaltenen Lebensgemeinschaft genügen. Der Beschwerdeführer kann somit hinsichtlich der Besteuerung der Nacherbschaft den privilegierten Steuersatz von 6 % geltend machen. Eine uneingeschränkte steuerliche

Privilegierung jeder Lebenspartnerschaft steht freilich nicht zur Diskussion. Im Sinne der dargelegten Praxis muss es sich um eine echte und langjährige Lebensgemeinschaft handeln. Der Begriff der langjährigen Lebensgemeinschaft bedarf der Auslegung und Konkretisierung. Die Praxis hat bislang eine Dauer von mindestens fünf Jahren verlangt. Diese Mindestdauer scheint nicht zuletzt mit dem Kriterium der Unterstützung verknüpft gewesen zu sein. Im vorliegenden Fall dauerte die Lebensgemeinschaft während 25 Jahren an, weshalb sich Ausführungen zur erforderlichen Minimaldauer des Konkubinats erübrigen.

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