

LU_GERICHTE A 07 132 vom 14. Februar 2008

LU Gerichte, 2008-02-14, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_A_07_132

FR: LU_GERICHTE A 07 132 du 14 février 2008

IT: LU_GERICHTE A 07 132 del 14 febbraio 2008

Regeste

§ 3 Abs. 1 EStG; Art. 491f. ZGB. Nacherbeneinsetzung auf den Überrest. Der Nacherbe ist nach herrschender Lehre Rechtsnachfolger des Erblassers und nicht des Vorerben. Er hat denn auch die Erbschaftssteuern nach Massgabe seines Verwandtschaftsverhältnisses zum Erblasser - und nicht zum Vorerben - zu entrichten. Auslegung eines Testaments. | Erbschaftsteuer

Volltext

Luzern Kantonsgericht sonstige 14.02.2008 A 07 132 (2008 II Nr. 24)

§ 3 Abs. 1 EStG; Art. 491f. ZGB. Nacherbeneinsetzung auf den Überrest. Der Nacherbe ist nach herrschender Lehre Rechtsnachfolger des Erblassers und nicht des Vorerben. Er hat denn auch die Erbschaftssteuern nach Massgabe seines Verwandtschaftsverhältnisses zum Erblasser - und nicht zum Vorerben - zu entrichten. Auslegung eines Testaments. | Erbschaftsteuer

Rechtsprechung Luzern Instanz: Verwaltungsgericht Abteilung: Abgaberechtliche Abteilung Rechtsgebiet: Erbschaftsteuer Entscheiddatum: 14.02.2008 Fallnummer: A 07 132 LGVE: 2008 II Nr. 24 Leitsatz: § 3 Abs. 1 EStG; Art. 491f. ZGB. Nacherbeneinsetzung auf den Überrest. Der Nacherbe ist nach herrschender Lehre Rechtsnachfolger des Erblassers und nicht des Vorerben. Er hat denn auch die Erbschaftssteuern nach Massgabe seines Verwandtschaftsverhältnisses zum Erblasser - und nicht zum Vorerben - zu entrichten. Auslegung eines Testaments. Rechtskraft: Diese Entscheidung ist rechtskräftig. Entscheid: Der im Jahr 1995 im Alter von 89 Jahren verstorbene, mit A verheiratet gewesene und kinderlos gebliebene B, hatte am 3. September 1983 eine eigenhändige letztwillige Verfügung mit dem folgenden Wortlaut verfasst: "Der Unterzeichnete B (...) verfügt hiermit letztwillig was folgt: Nach meinem Ableben soll mein gesamter Nachlass zu Alleineigentum fallen an meine Ehefrau A. Nach ihrem Ableben soll die Hälfte des verbleibenden Vermögens an die gesetzlichen Erben meiner Seite der familie B fallen. (...) B." Seine Witwe, A, starb im Jahr 2006. Sie hatte am 14. Juli 1995 folgende eigenhändige letztwillige Verfügung verfasst: "Die Unterzeichnete A (...) verfügt hiermit letztwillig folgendes: Mein gesamter Nachlass soll nach meinem Ableben in zwei Hälften geteilt werden, so das 1 Hälfte an Familie B u. 1 Hälfte an Familie A vererbt wird. Mein Wunsch ist dass alles in Frieden u. Ordnung von statten geht. (...) A." Der Gemeinderat Z veranlagte beim Ableben von A eine Erbschaftsteuer von insgesamt Fr. 200000.- (fiktive Zahl), indem sie das Nachlassvermögen je zur Hälfte den Erben des elterlichen Stammes von A und den Erben aus dem elterlichen Stamm von B zuwies. Die Letzteren behandelte sie hierbei erbschaftsteuerlich als eingesetzte, nicht verwandte Erben, mit der entsprechenden Steuersatzfolge. Eine hiergegen von den Erben des elterlichen Stammes von B sel. erhobene Einsprache wies der Gemeinderat Z ab. Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde fochten die

Erben des elterlichen Stammes von B den Einspracheentscheid an und beantragten sinngemäss, für die Bemessung der Erbschaftssteuern als Erben des elterlichen Stammes behandelt und zur Zahlung einer nach Massgabe des Satzes von 6% zuzüglich individueller Progressionszuschläge ermittelten Erbschaftsteuer verpflichtet zu werden. Das Verwaltungsgericht hiess die Beschwerde teilweise gut und wies die Sache zur Veranlagung im Sinn der Erwägungen an den Gemeinderat Z zurück. Aus den Erwägungen:

1. - Das EStG unterwirft die im Kanton Luzern "fallenden Verlassenschaften" einer Erbschaftsteuer, die einerseits nach dem Grad der Verwandtschaft zwischen dem Erblasser und den Erben und andererseits nach der Höhe des Anfalles abgestuft wird. Die Erbschaftsteuer beträgt von dem, was an den elterlichen Stamm gelangt 6% (§ 3 Abs. 1 lit. a EStG). Sind die Erben mit dem Erblasser nicht verwandt, so beträgt die Erbschaftsteuer 20% des Anfalles (§ 3 Abs. 1 lit. c EStG). Wenn einzelne Erben mehr als Fr. 10000.- erhalten, unterliegt der Steuerbetrag einem zehnstufigen Progressionszuschlag von 10%-100%, je nach der Höhe des auf diese entfallenden Anteils zwischen Fr. 10001.- und Fr. 500000.- (oder mehr als diesen Betrag).
2. - Die Beschwerdeführer standen mit der Erblasserin, A, in keinem Verwandtschaftsverhältnis. Die Anwendung des für Nichtverwandte geltenden Steuersatzes von 20% versuchen sie jedoch mit der Begründung abzuwenden, sie seien bereits im Testament von B als Nacherben auf den sog. Überrest eingesetzt worden; die Erblasserin, A, sei lediglich Vorerbin gewesen. Der Vorerbe erwirbt die Erbschaft als Universalnachfolger des Erblassers; er tritt integral und namentlich unabhängig davon, ob die Nacherbschaft auf den Überrest beschränkt sei, in dessen Rechtsstellung ein (vgl. Art. 491 Abs. 1 ZGB; Bessenich, in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch II, 2.Aufl., Basel 2003, N 1 und 9 zu Art. 491 ZGB). Dennoch erwirbt nach Art. 492 Abs. 1 ZGB der Nacherbe die Erbschaft des Erblassers. Er ist deshalb nach herrschender Lehre Rechtsnachfolger des Erblassers und nicht des Vorerben (Bessenich, a.a.O., N 1 zu Art. 492 ZGB). Folgerichtig hat denn auch der Nacherbe die Erbschaftssteuern nach Massgabe seines Verwandtschaftsverhältnisses zum Erblasser - und nicht zum Vorerben - zu entrichten (LGVE 1983 II Nr. 14 Erw. 2, mit Hinweisen). Daraus ergibt sich für den vorliegenden Fall, dass die Beschwerdeführer nebst dem Progressionszuschlag auf dem Steuerbetrag nur 6% des angefallenen Vermögens als Erbschaftsteuer entrichten müssten, wenn B sie mit seiner letztwilligen Verfügung als Nacherben eingesetzt hätte; andernfalls sind die Beschwerdeführer Rechtsnachfolger der mit ihnen nicht verwandten Erblasserin A. Sollte sich Letzteres bewahrheiten, wäre der vorinstanzliche Entscheid nicht zu beanstanden. Ob B die Nachkommen seines elterlichen Stammes als Erben einsetzen wollte - wenn auch erst auf den Zeitpunkt des Nacherbfalles und auf den Überrest -, beurteilt sich nach dem letzten Willen von B, den dieser in seinem Testament vom 3. September 1983 zum Ausdruck gebracht hat. a/aa) Das Testament stellt eine einseitige, nicht empfangsbedürftige Willenserklärung dar. Bei seiner Auslegung ist der wirkliche Wille des Erblassers zu ermitteln. Auszugehen ist vom Wortlaut. Ergibt dieser für sich selbst betrachtet eine klare Aussage, entfallen weitere Abklärungen. Sind dagegen die testamentarischen Anordnungen so formuliert, dass sie ebenso gut im einen wie im andern Sinn verstanden werden können, oder lassen sich mit guten Gründen mehrere Auslegungen vertreten, dürfen ausserhalb der Testamentsurkunde liegende Beweismittel zur Auslegung herangezogen werden. Stets hat es jedoch bei der willensorientierten Auslegung zu bleiben; eine Auslegung nach dem am Erklärungsempfänger orientierten Vertrauensprinzip fällt ausser Betracht. Die Erben oder andere Bedachte haben keinen Anspruch auf Schutz ihres Verständnisses der letztwilligen Verfügung; es kommt mit

andern Worten nicht darauf an, wie sie die Erklärung des Erblassers verstehen durften und mussten, sondern einzig darauf, was der Erblasser mit seiner Äusserung sagen wollte (BGE 131 III 108 Erw. 1.1; vgl. zum Ganzen BGE 124 III 416f. Erw. 3; 117 II 144 Erw. 2a; 115 II 325 Erw. 1a, mit Hinweisen). bb) Auf Grund der Vorstellung, dass der Erklärende das geschriebene Wort dem allgemeinen Sprachgebrauch (Verkehrssprache, Rechtssprache) entsprechend versteht, gilt die Vermutung, dass Gewolltes und Erklärtes übereinstimmen (Raselli, Erklärer oder wirklicher Wille des Erblassers?, in: AJP 1999 S. 1263 Ziff. II/3). Indessen kann die vom Erklärenden verwendete Bezeichnung oder Ausdrucksweise sich als missverständlich oder als unrichtig erweisen, sei es wegen eines blossen Verschriebs, sei es deshalb, weil Ausdrücke in einer von der Verkehrs- oder Rechtssprache abweichenden Bedeutung verwendet wurden. Nach der ausdrücklichen Vorschrift von Art. 18 Abs. 1 OR, die bei der Auslegung letztwilliger Verfügungen sinngemäss heranzuziehen ist (Art. 7 ZGB), ist der wirkliche Wille beachtlich, nicht die unrichtige Bezeichnung oder Ausdrucksweise. Wer sich auf einen vom objektiv verstandenen Sinn und Wortlaut abweichenden Willen des Erblassers beruft, ist beweispflichtig und hat entsprechende Anhaltspunkte konkret nachzuweisen (BGE 131 III 109 Erw. 1.2; Raselli, a.a.O., S. 1267 Ziff. VII, mit Hinweisen; Breitschmid, in: Basler Kommentar, a.a.O., N 22 zu Art. 469 ZGB). b) Mit der Nacherbeneinsetzung verpflichtet der Erblasser den eingesetzten Erben (Vorerbe), die Erbschaft einem anderen (Nacherbe) auszuliefern. Nach dem Willen des Erblassers soll also der Nachlass dem Vorerben nicht frei, sondern mit einer späteren Auslieferungsverpflichtung überlassen werden. Der Erblasser will zwei sukzessive Gesamtnachfolgen begründen, was in der Verfügung von Todes wegen erkenntlich sein muss. Es genügt aber schon, wenn der Erblasser darin zu erkennen gibt, es solle jemand von einem gewissen Zeitpunkt nach dem Erbgang an als Erbe in sein Vermögen nachfolgen (vgl. Tuor: in: Berner Kommentar, III.1.: Die Erben, Art. 457-536, 2.Aufl., Bern 1952, N 1ff. zu Art. 488 ZGB). Eine - im Übrigen ohne weiteres zulässige, wenn auch im Gesetz nicht erwähnte - Nacherbeneinsetzung auf den Überrest liegt vor, wenn der Vorerbe gemäss der Anordnung des Erblassers verpflichtet sein soll, das an ihn gefallene Vermögen bei Eintritt der Nacherbfolge nur in dem Umfang, in dem es dannzumal noch vorhanden ist, auszuliefern (Eitel, Die Nacherbeneinsetzung in Theorie und Praxis, in: successio 2007 S. 82ff., 87, mit Hinweis). aa/aaa) Im ersten Satz der letztwilligen Verfügung ordnet B an, dass sein gesamter Nachlass seiner Ehefrau, A, zu Alleineigentum zufallen solle. Nach dem Wortlaut dieser Bestimmung war gewollt, dass das gesamte Vermögen von B auf die ihn überlebende Ehegattin übergehe und dass diese uneingeschränkt darüber verfügen dürfe. Im zweiten Satz verfügt B, dass nach dem Ableben seiner Gemahlin die Hälfte des "verbleibenden Vermögens" an die gesetzlichen Erben seiner Seite, nämlich an die Familie B fallen solle. Die Art der Anordnung ist dabei im ersten wie im zweiten Satz identisch, verwendet B doch auch im zweiten Satz das Verb "sollen", um die Gestaltung des Nachlasses in seinem Sinn zu erzwingen. Der Wortsinn von "sollen" schliesst aus, hierin im ersten oder im zweiten Satz einen blossen, für die Nachlassgestaltung nicht verbindlichen, an seine Gattin gerichteten Wunsch zu erblicken. Im zweiten Satz weicht B aber begrifflich insofern vom ersten Satz ab, als er nicht mehr von seinem gesamten Nachlass, sondern vom "verbleibenden" Vermögen spricht. Die in den zwei Sätzen genannten Nachlassmassen sind somit nicht identisch. Der Nachlass, welcher im Zeitpunkt des Todes seiner Ehefrau noch vorhanden ist, setzt sich objektiv aus Vermögenswerten aus dem ersten Nachlass sowie aus eigenem Vermögen zusammen. Auf den Anteil des eigenen Vermögens seiner Ehefrau nimmt der zweite Satz des Testaments seinem Wortlaut nach nicht Bezug. Wird das

Testament als Abfolge von Sätzen verstanden, die von einander so abhängen, dass der erste die Voraussetzung des zweiten bildet, so bezieht sich die mit dem zweiten Satz getroffene Verfügung auf den im ersten Satz genannten Nachlass. Indessen schränkt die Wendung des "verbleibenden" Vermögens diesen Teil ein. Die Einschränkung ist im Zusammenhang mit der vollen Verfügungsfreiheit der als Alleineigentümerin eingesetzten Ehefrau zu verstehen: Sie soll uneingeschränkt und umfassend in das Vermögen des Testators eintreten und frei darüber verfügen dürfen. Nur das, was die später versterbende Gattin nach freiem Verzehr davon einmal hinterlässt, widmet der Testator im Umfang der Hälfte des bei ihrem Tod noch davon vorhandenen Vermögens den Erben seines elterlichen Stammes. Dabei lässt die Abfolge der Wendungen "gesamter Nachlass" im ersten Satz und "des verbleibenden Vermögens" im zweiten Satz des Testaments angesichts ihrer Verknüpfung nicht zu, dem Testator zu unterstellen, er habe damit - in erbrechtlich unzulässiger Weise - über das Vermögen seiner Ehefrau verfügen wollen. Vielmehr drängt es sich auf, unter dem verbleibenden Vermögen allein dasjenige von B zu verstehen. Indem er zunächst seine Ehefrau testamentarisch zur Alleineigentümerin seines Nachlasses macht und alsdann die Hälfte des Restes davon seinen Erben auf der Seite "der familie B" überträgt, trifft er eine Verfügung über zwei Generationen, was eigentliches Wesensmerkmal der Nacherbeneinsetzung bildet (vgl. Bessenich, a.a.O., N 1 zu Vor Art. 488-492 ZGB). bbb)

Gewisse Zweifel an diesem vorläufigen Auslegungsergebnis weckt, dass eine Nacherbeneinsetzung die Rechtsstellung des im Testament als Alleineigentümer des Nachlasses eingesetzten, überlebenden Ehegattens (also des Vorerben) im Fall der uneingeschränkten Nachverfügung im Vergleich zur Einsetzung in die gewöhnliche Erbenstellung in verschiedener Hinsicht berührt und schwächt. Diesen Gesichtswinkel greift denn auch die Beschwerdegegnerin auf, indem sie betont, B habe vor allem beabsichtigt, seine Gattin zur uneingeschränkten Eigentümerin seines Nachlasses zu machen, was gegen die Annahme einer Nacherbeneinsetzung spreche. Wenn nun aber die Besonderheit der Nacherbeneinsetzung auf den Überrest, wie es dem Wortlaut des Testaments unter Hinweis auf das "verbleibende" Vermögen entspricht, beachtet wird, entpuppt sich die Einschränkung der Rechtsstellung und insbesondere der Eigentumsfreiheit des Vorerben als nicht schwer wiegend, weshalb am Auslegungsergebnis festzuhalten ist: Zwar trifft es zu, dass B testamentarisch ausdrücklich das Eigentum an seinem Nachlass seiner Gattin übertragen wollte. Die Auslegung des Testaments als Anordnung einer Nacherbeneinsetzung auf den Überrest gerät aber deshalb nicht in Konflikt mit den Rechtsfolgen des so verstandenen letzten Willens. Denn als Vorerbin wird sie von Gesetzes wegen Eigentümerin (Art. 491 Abs. 1 ZGB; Bessenich, a.a.O., N 1 zu Art. 491 ZGB). Dass das Eigentumsrecht sodann mit Bezug auf Teile des Nachlasses gewissen rechtlichen Beschränkungen (namentlich dem Verbot der rechtsmissbräuchlichen Zerstörung und Entäußerung sowie gewissen Einschränkungen der Freiheit, Vermögensgegenstände zu verschenken und darüber zu verfügen) unterworfen ist, ist als - die Eigentümerstellung wenig tangierende - Folge der zweiten Verfügung nicht geeignet, das dem Wortlaut entsprechende Auslegungsergebnis ernstlich infrage zu stellen. Gleiches gilt, wenn die weiteren Folgen der Nachverfügung in Betracht gezogen werden: Bei Nachverfügungen auf den Überrest wird vermutet, darin sei auch die Befreiung von der Sicherstellung enthalten (BG-Urteil 5C.53/2006 vom 12.4.2007, Erw. 5.2; Bessenich, a.a.O., N 9 zu Art. 491 ZGB, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Deshalb ist mit der Vorerbenstellung von A insofern kein Nachteil verbunden. Hingegen bleibt die Inventarpflicht im Sinn von Art. 490 Abs. 1 ZGB auch im Fall der Nacherbeneinsetzung auf

den Überrest erhalten. Freilich kann darin auch keine zusätzliche Belastung des Vorerben erblickt werden, wenn - so im Kanton Luzern - ohnehin grundsätzlich in jedem Nachlassfall ein Inventar aufgenommen wird (§ 72 Abs. 1 EG ZGB; §§ 182ff. StG). Nach alledem ist nicht anzunehmen, B hätte seine letztwillige Anordnung wegen dieser Beschränkung der Eigentümerstellung seiner Gattin nicht als Vorerbschaft gemeint, sondern diese als Vollerbin eingesetzt, und er hätte seine Verfügung nicht dem Wortlaut entsprechend gewollt. ccc) Damit ergibt die Analyse des Wortlauts für sich selbst betrachtet eine klare Aussage, weshalb weitere Abklärungen aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung entfallen. Namentlich kommt es in diesem Fall nicht darauf an, wie die Erbin und Vorerbin, die Erben des elterlichen Stammes von B und von A und die Behörden das Testament von B verstanden.

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