Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.314/2001 /kil

Urteil vom 23. September 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Bundesrichter Müller, Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli,
Gerichtsschreiber Feller.

Parteien
A._____,
B._____,
C._____,
Beschwerdeführer,
alle drei vertreten durch Rechtsanwältin Dr. Natalie Peter, Asylstrasse 77, Postfach 81, 8030 Zürich,

gegen

Finanzdirektion des Kantons Zürich, Walcheplatz 1, Postfach, 8090 Zürich,
Finanzdepartement des Kantons St. Gallen, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,
Teilungsamt der Stadt Luzern, Winkelriedstrasse 7, 6002 Luzern,
Dipartimento delle finanze e dell'economia del Cantone Ticino, palazzo amministrativo 1,
6501 Bellinzona,
Steuerverwaltung des Kantons Zug, Postplatz, Postfach 160, 6301 Zug.

Gegenstand
Art. 127 Abs. 3 BV (Doppelbesteuerung),

Staatsrechtliche Beschwerde gegen die Erbschaftssteuerverfügungen der Kantone Zürich (9. Juni 2000), St. Gallen (1. November 2001), Luzern (17. September 1996) und Tessin (24. Mai 2001).

Sachverhalt:
A.
Am 20. Dezember 1994 starb D._____ an seinem Wohnsitz in Zürich. Gesetzliche Erben sind seine beiden Kinder B._____ und C._____. In einer letztwilligen Verfügung hatte der Erblasser seiner Lebenspartnerin A._____ ein Barlegat von Fr. 80'000.–, Mobiliar im Wert von Fr. 2'100.– sowie ein Wohnrecht an der Dreizimmerwohnung Bergstrasse 142, Zürich, vermacht, dessen Kapitalwert von der Finanzdirektion des Kantons Zürich auf Fr. 297'300.– festgesetzt wurde. Im Nachlass finden sich neben Wertschriften, Guthaben und Mobiliarvermögen verschiedene Liegenschaften in den Kantonen Zürich, St. Gallen, Tessin, Luzern und Zug.
B.
Die Finanzdirektion des Kantons Zürich erhob mit Verfügung vom 9. Juni 2000 von B._____ und C._____ eine Erbschaftssteuer von je Fr. 157'656.–, von A._____ eine solche von Fr. 47'213.–. Sie ging davon aus, dass von den Nachlassaktiven von insgesamt Fr. 23'033'921.– ein Anteil von 42.85% im Kanton Zürich steuerbar sei.

Das Finanzdepartement des Kantons St. Gallen erhob mit Verfügung vom 1. November 2001 ebenfalls eine Erbschaftssteuer, die es für B._____ und C._____ auf je Fr. 124'377.75 festsetzte, für A._____ auf

Fr. 75'642.–. Es ging seinerseits davon aus, dass von den Nachlassaktiven 47.47% auf den Kanton St. Gallen entfielen.

Das Teilungsamt der Stadt Luzern hatte bereits mit Verfügung vom 17. September 1996 von B._____ und C._____ eine Erbschaftssteuer von insgesamt Fr. 9'517.00 verlangt, wobei es von einem Anteil des Kantons Luzern von 5% ausging.

Das Dipartimento delle finanze e dell'economia del Cantone Ticino setzte die Erbschaftssteuer von B._____ und C._____ mit Verfügung vom 24. Mai 2001 auf je Fr. 38'173.50 fest; den Anteil des Kantons Tessin am Nachlassvermögen bezifferte es mit 9,997%.

Der Kanton Zug hat noch keine Erbschaftssteuerverfügung erlassen. Er will erst durch das vorliegende Verfahren, in welches er gemäss Art. 93 Abs. 1 OG als weiterer Beteiligter einbezogen wurde, von seinem Besteuerungsrecht am Nachlass von D._____ Kenntnis erhalten haben.

C.

Im Anschluss an die Zustellung der Veranlagungsverfügung des Kantons St. Gallen vom 1. November 2001 haben A._____ sowie B._____ und C._____ mit Eingabe vom 3. Dezember 2001 staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots erhoben (Art. 127 Abs. 3 BV). Sie beantragen, die Verfügungen der Finanzdirektion des Kantons Zürich vom 9. Juni 2000, des Finanzdepartements des Kantons St. Gallen vom 1. November 2001, des Teilungsamtes der Stadt Luzern vom 17. September 1996 sowie des Dipartimento delle finanze e dell'economia del Cantone Ticino vom 24. Mai 2001 seien aufzuheben; die Ausscheidungsquoten seien für alle Kantone nach übereinstimmenden Regeln verbindlich festzulegen; die Kantone seien anzuweisen, die festgelegten Ausscheidungsquoten bei der Festsetzung der Erbschaftssteuern anzuwenden; sie seien ferner anzuweisen, den Beschwerdeführern bereits bezahlte, mit dem Doppelbesteuerungsverbot unvereinbare Steuern zurückzuerstatten. Die Veranlagungsverfügungen der Kantone Luzern und Tessin werden von der Beschwerdeführerin A._____ nicht angefochten, da diese Kantone von ihr keine Erbschaftssteuer erhoben haben.

D.

Die Kantone Zürich, St. Gallen und Luzern beantragen die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Der Kanton Tessin schliesst auf Abweisung schlechthin, während der Kanton Zug auf Vernehmlassung verzichtet hat.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Die staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots (Art. 127 Abs. 3 BV) ist spätestens im Anschluss an die Geltendmachung des zweiten (bzw. des letzten) der einander allenfalls ausschliessenden Steueransprüche zu erheben. Dabei können auch die bereits rechtskräftigen Steuerveranlagungen der erstverfügenden Kantone angefochten werden (Art. 89 Abs. 3 OG; BGE 123 I 289 E. 1a S. 291 f.). Der kantonale Instanzenzug muss nicht ausgeschöpft werden (Art. 86 Abs. 2 OG). Es steht dem Beschwerdeführer aber frei, gegen den betreffenden Entscheid gleichzeitig mit der staatsrechtlichen Beschwerde ein kantonales Rechtsmittel einzulegen. In diesem Fall entscheidet das Bundesgericht nach Zweckmässigkeitsüberlegungen, ob es auf die eingereichte Beschwerde sofort eintritt oder ihre Behandlung bis zum Entscheid über das kantonale Rechtsmittel sistiert (BGE 115 Ia 157 E. 1a S. 161 mit Hinweisen; vgl. auch BGE 116 Ia 186 E. 2 mit Hinweisen; Walter Kälin, Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde, 2. Aufl., Bern 1994, S. 334 f.).

Der Kanton St. Gallen weist in seiner Vernehmlassung darauf hin, dass die Beschwerdeführer gegen seine Veranlagungsverfügung vom 1. November 2001 auch Einsprache erhoben hätten. Damit habe es im Zeitpunkt der Beschwerdeeinreichung an einem rechtskräftigen kantonalen Entscheid gefehlt, der allenfalls Gegenstand einer staatsrechtlichen Beschwerde hätte bilden können. Indessen lässt es die erwähnte Rechtsprechung ausdrücklich zu, dass die Doppelbesteuerungsbeschwerde an das Bundesgericht parallel zu einem kantonalen Rechtsmittel erhoben wird, was gerade voraussetzt, dass der angefochtene Entscheid nicht rechtskräftig sein muss. Die vom Kanton St. Gallen zitierte Praxis (vgl. Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Band 5, § 12, III B, 2, Nr. 3; BGE 48 I 491 E. 1 S. 501; vgl. auch BGE 104 Ia 256 E. 1 mit

Hinweis; ASA 56 144 E. 2 S. 148 mit Hinweisen) schliesst nur aus, dass der Beschwerdeführer nach Ablauf der Beschwerdefrist, aber noch während der Hängigkeit des kantonalen Rechtsmittelverfahrens, das Bundesgericht anruft. Das ist hier nicht der Fall. Im Übrigen hat der Kanton St. Gallen die Einsprache bereits am 16. Januar 2002 abgewiesen, so dass sich für das Bundesgericht die
Frage einer allfälligen Sistierung des Beschwerdeverfahrens heute nicht mehr stellt. Da die Einsprache überdies lediglich die steuerrechtliche Behandlung des A._____ vermachten Wohnrechts betraf und darin keine doppelbesteuerungsrechtlichen Fragen aufgeworfen wurden, braucht auch nicht entschieden zu werden, ob der Einspracheentscheid ebenfalls hätte angefochten werden müssen und nur unter dieser Voraussetzung auf die staatsrechtliche Beschwerde eingetreten werden könnte (vgl. in diesem Sinn BGE 116 Ia 186).

Die staatsrechtliche Beschwerde erweist sich somit als zulässig.
1.2 Die staatsrechtliche Beschwerde ist grundsätzlich kassatorischer Natur, d.h. es kann mit ihr nur die Aufhebung des angefochtenen Entscheids verlangt werden (BGE 127 II 1 E. 2c S. 5 mit Hinweis). Eine Ausnahme gilt für Beschwerden wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots (Art. 127 Abs. 3 BV): Das Bundesgericht kann zusammen mit der Aufhebung des kantonalen Entscheids Feststellungen treffen und den beteiligten Kantonen verbindliche Anweisungen für die verfassungskonforme Steuerausscheidung erteilen (BGE 111 Ia 44 E. 1c S. 46 f., 120 E. 1b, S. 123 mit Hinweisen).

Der Antrag der Beschwerdeführer, die massgebenden Ausscheidungsgrundsätze seien vom Bundesgericht verbindlich festzulegen, ist insofern zulässig. Das Begehren um Rückerstattung von zu viel bezahlten Steuern kann damit verbunden werden (vgl. ASA 41 341 E. 6 S. 350 mit Hinweis).
1.3 Die Anforderungen an die Begründung der staatsrechtlichen Beschwerde (Art. 90 Abs. 1 lit. b OG; dazu grundlegend BGE 110 Ia 1 E. 2a S. 3 f.; 107 Ia 186 E. b) gelten auch für die Doppelbesteuerungsbeschwerde gemäss Art. 127 Abs. 3 BV. Dabei genügen allerdings kurze Ausführungen, wenn es sich - wie hier - um einen typischen Anwendungsfall dieses verfassungsmässigen Rechts handelt (vgl. BGE 114 Ia 317 E. 2b S. 319).

Die Beschwerdeführer machen geltend, die angefochtenen Veranlagungen führten zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung, weil die Summe der nach den entsprechenden kantonalen Regeln ermittelten Quoten am Nachlassvermögen insgesamt 100% übersteige, wobei der Kanton Zug noch nicht berücksichtigt sei. Die Begründung der staatsrechtlichen Beschwerde ist in diesem Punkt zwar knapp, aber ausreichend.
2.
Art. 127 Abs. 3 BV untersagt die interkantonale Doppelbesteuerung. Eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung liegt vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem andern Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem darf ein Kanton eine steuerpflichtige Person grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten (Schlechterstellungsverbot), weil sie nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge ihrer territorialen Beziehungen auch noch in einem andern Kanton steuerpflichtig ist (BGE 125 I 54 E. 1b S. 55 f.; 123 I 264 E. 2a S. 165; 117 Ia 516 E. 2 S. 518; 116 Ia 127 E. 2a E. 130; 107 Ia 41 E. 1a S. 42).
3.
3.1 Nach ständiger Rechtsprechung sind Erbschaftssteuern vom unbeweglichen Vermögen im Kanton der gelegenen Sache, diejenigen auf beweglichem Vermögen im Kanton des letzten Wohnsitzes des Erblassers zu erheben (BGE 108 Ia 252 E. 3 S. 254; 95 I 26 E. 2 S. 29; 73 I 13 E. 4, S. 17 mit Hinweisen). Gehören zu einem Nachlass Grundstücke ausserhalb des Kantons des letzten Wohnsitzes des Erblassers, sind nach Rechtsprechung und Lehre sowohl der Wohnsitz- als auch die Liegenschaftskantone zur Erhebung einer Erbschaftssteuer befugt. Erforderlich ist diesfalls eine Steuerausscheidung unter den betroffenen Kantonen, und es sind entsprechende Quoten zu ermitteln. Der einzelne Kanton ist berechtigt, jeden Erbteil jeweils im Umfang seiner Quote zu besteuern, wobei die Quote seinem Anteil an den Gesamtaktiven entspricht. Dabei gilt der Grundsatz, dass die Erbschaftssteuer (als Erbanfallsteuer) vom reinen Vermögen (Nettonachlass) erhoben wird; im Hinblick auf den Schuldenabzug sind die Schulden (Nachlasspassiven) proportional, entsprechend dem Anteil des Kantons an den gesamten Nachlassaktiven, zu verlegen. Vermächtnisse (Legate) werden gleich wie die Nachlassanteile behandelt, d.h. sie werden proportional zu den gesamten Nachlassaktiven verlegt.

Jeder Kanton kann somit jedes Vermächtnis, gleich ob es aus beweglichem oder unbeweglichem Vermögen besteht, im Umfang seines Anteils an den Gesamtaktiven besteuern (BGE 73 I 13 E. 4 und 5 S. 18 ff.; ASA 41 341 E. 3 S. 347 f.; Locher, a.a.O., § 9, I B, Nrn. 1-5; Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2000, § 24 Ziffn. 3 und 4; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 2. Aufl., Bern 2003, S. 141 und 148; Ferdinand Zuppinger, Die Erbschafts- und Schenkungssteuern im interkantonalen Verhältnis, in: ASA 42 138 ff., insbesondere S. 146; Bernhard Gelzer, Die Nachlassbesteuerung im interkantonalen Verhältnis in der Schweiz unter Berücksichtigung der Besteuerungen des Vermächtnisnehmers, in: BJM 1997 S. 225 ff.).

3.2 Diese Grundsätze und deren Anwendung auf den vorliegenden Fall werden von den Beschwerdeführern nicht bestritten. Sie machen jedoch geltend, die Summe der nach den entsprechenden kantonalen Regeln ermittelten Quoten am Nachlassvermögen betrage insgesamt mehr als 100% (Zürich: 42.850%, Luzern: 5.000%, Tessin: 9.997%, St. Gallen: 47.470% = total 105,317%), wobei diejenige des Kantons Zug noch nicht berücksichtigt sei. Das verstosse eindeutig gegen den Grundsatz des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung. Zwar dürften die Steuerbehörden am Ort der gelegenen Sache und am letzten Wohnsitz des Erblassers sämtliche Erbteile zu der ihnen am gesamten Nachlass zustehenden Quote besteuern, die den einzelnen Kantonen zustehenden Quoten dürften jedoch zusammen 100% nicht übersteigen. Gerügt wird damit eine aktuelle Doppelbesteuerung.

4.

4.1 Art. 127 Abs. 3 BV gebietet nur insofern Eingriffe in die kantonale Steuerhoheit, als dies zur Vermeidung der Doppelbesteuerung erforderlich ist. An sich bleibt es dem Kanton unbelassen, die Aktiven (und Passiven) nach den von seinem eigenen kantonalen Recht vorgegebenen Regeln zu bewerten, wobei aber für die inner- und ausserkantonalen Objekte die gleichen Bewertungsregeln anzuwenden sind (allgemein: BGE 120 Ia 349 E. 3b S. 352 f.; Ernst Höhn/Peter Mäusli, a.a.O., § 19 Ziffn. 16 ff.; Peter Locher, a.a.O., S. 100; spezifisch für die Erbschaftssteuer: nicht veröffentlichtes Urteil 2P.65/1988 vom 6. Oktober 1988, E. 2b; Ferdinand Zuppinger, a.a.O., S. 147, Peter Locher, a.a.O., S. 141). Mit diesem Vorgehen ist allerdings nicht gewährleistet, dass jeder beteiligte Kanton zu einer gleichen quotenmässigen Aufteilung der Gesamtaktiven kommt. Lehre und Rechtsprechung haben dieses Problem vorab im Zusammenhang mit dem Schulden- und Schuldzinsenabzug bei der Vermögens- bzw. Einkommenssteuer thematisiert.

Bei der Steuerausscheidung im Rahmen der (Rein-)Vermögens- und der (Rein-)Einkommensbesteuerung von Privatpersonen werden die Schulden und Schuldzinsen in der Regel proportional nach Lage der Aktiven verteilt. Für den Verteilungsschlüssel ist somit die Bewertung der Aktiven entscheidend. Wenn unterschiedliche Bewertungen der Aktiven in den betroffenen Kantonen zu unterschiedlichen Quotenaufteilungen führen, kann dies zur Folge haben, dass bei der Vermögenssteuer nicht die gesamten Schulden abgezogen und bei der Einkommenssteuer nicht die gesamten Schuldzinsen verlegt werden können. Dies wird bei der Vermögenssteuer grundsätzlich hingenommen, nicht aber bei der Einkommenssteuer. Diese wiegt bedeutend schwerer als jene, und Verzerrungen haben spürbare Auswirkungen auf die Steuerbelastung. Deshalb müssen im Hinblick auf die Einkommenssteuer sämtliche Aktiven von den beteiligten Kantonen nach übereinstimmenden Regeln einheitlich bewertet werden (BGE 120 Ia 349 E. 4a S. 354; 87 I 121 E. 1 S. 124; 74 I 120 E. 3 S. 127 ff.; ASA 27 419 S. 421 E. 2; nicht veröffentlichtes Urteil 2P.370/1994 vom 15. Oktober 1996 E. 3 und 4; Locher, a.a.O., § 9, II, Nr. 14, 16, 34, 37; Ernst Höhn/Peter Mäusli, a.a.O., § 19 Ziff. 19; Peter Locher, a.a.O., S.
104).

Daraus lässt sich für die Steuerausscheidung bzw. für die durch die Kantone im Hinblick darauf vorzunehmende Bewertung der Aktiven unter dem Gesichtspunkt des Doppelbesteuerungsverbots verallgemeinernd - über die Frage des Schulden- oder Schuldzinsenabzugs hinaus - Folgendes ableiten: Anzustreben ist eine Quotenfestsetzung, welche es ermöglicht, dass die Gegenstand der Steuer bildenden wirtschaftlichen Grössen insgesamt nicht zu mehr als 100% erfasst werden. Übersteigt die Summe der von den einzelnen Kantonen je für sich beanspruchten Steuerquoten 100%, liegt dann ein Verstoss gegen Art. 127 Abs. 3 BV vor, wenn - nach der Natur der in Frage stehenden Steuer (wie insbesondere bei der Einkommenssteuer) - nicht zu vernachlässigende Verzerrungen resultieren, d.h. ins Gewicht fallende Mehrbelastungen entstehen können.

4.2 Im vorliegenden Fall betragen die Quoten, schon ohne Berücksichtigung eines dem Kanton Zug zustehenden Anteils, insgesamt 105,317%. Derartige Verzerrungen wären nach dem vorstehend Wiedergegebenen bei der Vermögenssteuer, anders als bei der Einkommenssteuer, noch hinzunehmen. In einem nicht veröffentlichten

Urteil 2P.65/1988 vom 6. Oktober 1988 hat das Bundesgericht auch für die Erbschaftssteuer einzig verlangt, dass jeder Kanton sowohl für innerkantonale als auch ausserkantonale Aktiven je den gleichen Massstab verwende; es hat es als nicht erforderlich bzw. als mit der Gesetzgebungsautonomie der Kantone nicht vereinbar erachtet, diesen vorzuschreiben, dass sie für die Steuerausscheidung den Nachlass bzw. die Nachlassanteile insgesamt einheitlich feststellen, also je von in übereinstimmender Weise bewerteten Aktiven ausgehen (E. 2b). Nichts anderes wird, soweit ersichtlich, von der Lehre vertreten (vgl. Ferdinand Zuppinger, a.a.O., S. 147; Peter Locher, a.a.O., S. 141; Bernhard Gelzer, a.a.O., S. 227 f.). Auch für die Erbschaftssteuer müssten danach gewisse Verzerrungen hingenommen werden.

Dass für die Erbschaftssteuer die gleichen Grundsätze gelten sollen wie für die Vermögenssteuer, wird nun aber weder von der Praxis noch von der Lehre näher begründet. Diese Auffassung liegt angesichts der Natur der Erbschaftssteuer keineswegs auf der Hand. Die Erbschaftssteuer wurde doppelbesteuerungsrechtlich vielmehr als gleichartig mit der Einkommenssteuer beurteilt (vgl. BGE 99 Ia 232; Adrian Muster, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Diss. Bern 1990, S. 51). Vor allem aber liegt die Erbschaftssteuer der Einkommenssteuer in anderer Hinsicht wesentlich näher als der Vermögenssteuer. Die Erbschaftssteuer unterliegt, wenn sie als Erbanfallsteuer ausgestaltet ist, in der Regel einer erheblichen Progression, abhängig von der Höhe des ererbten Vermögens und dem Verwandtschaftsgrad. Die kantonal unterschiedlichen Steuersätze können im Extremfall (grosser Vermögensanfall, Nichtverwandte als Erben) rund 50% betragen. Bei derartigen Steuerbelastungen können durch uneinheitliche Ermittlung der den Kantonen zustehenden Quoten bewirkte Verzerrungen ebenso wenig in Kauf genommen werden wie bei der Einkommenssteuer.

Auch für die Steuerausscheidung bei der Erbschaftssteuer muss daher verlangt werden, dass die betroffenen Kantone die Nachlassaktiven (unbewegliche und bewegliche Nachlassaktiven) nach übereinstimmenden Kriterien einheitlich bewerten. Damit wird nicht übermässig in die kantonale Souveränität eingegriffen. Die Pflicht zur einheitlichen Einschätzung bezieht sich nämlich ausschliesslich auf die Ermittlung der Ausscheidungsquoten im Rahmen der Steuerausscheidung. Für die Ermittlung des steuerbaren (Netto-)Nachlasses auf der ihnen zustehenden Quote hingegen bleiben die Kantone frei, ihre eigenen Bewertungsregeln anzuwenden.
4.3 Die vorliegend zur Erhebung von Erbschaftssteuern berechtigten Kantone haben die Nachlassaktiven nicht einheitlich bewertet. Die unterschiedlich vorgenommenen Steuerausscheidungen führen dazu, dass die Summe der für die einzelnen Kantone massgeblichen Quoten klar über 100% liegt. Angesichts des Ausmasses der der Erbschaftssteuer inhärenten finanziellen Belastung ist damit das Doppelbesteuerungsverbot verletzt, und es ist eine neue Steuerausscheidung vorzunehmen. Zu entscheiden bleibt, nach welchem Massstab die einheitliche Bewertung vorzunehmen ist.
5.
5.1 Einheitliche Bewertung heisst, dass die Vermögenswerte sowohl für bewegliches als auch für unbewegliches Vermögen in übereinstimmender Weise zu ermitteln sind. Im Hinblick auf eine korrekte Quotenaufteilung zwischen Liegenschaftskantonen und dem Kanton des letzten Wohnsitzes des Erblassers ist es unzulässig, das bewegliche Vermögen zum Verkehrswert, die Liegenschaften aber zu einem reduzierten Wert zu berücksichtigen, oder umgekehrt (vgl. Ernst Höhn/Peter Mäusli, a.a.O., § 19 Ziff. 18).

Nun erscheint es schwierig, die Werte für Mobilien und Immobilien einheitlich festzulegen. Während bei Liegenschaften immer eine, notwendigerweise ungenaue, Schätzung vorgenommen werden muss, liegt bei beweglichen Aktiven der Wert oftmals auf der Hand (Barwerte, an der Börse kotierte Wertschriften, Forderungen; allerdings nicht ohne weiteres bei Gegenständen wie Wohnungsmobiliar, Kunstschätzen usw.). Ausgangspunkt muss aber heute für jede Art von Vermögen Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG); SR 642.14) sein, wonach das Vermögen zum Verkehrswert bewertet wird, unter angemessener Berücksichtigung des Ertragswerts. Wie diesem Erfordernis im Zusammenhang mit der Ausscheidung der kantonalen Quoten an den Nachlassaktiven Genüge getan werden kann, ist nachfolgend für das bewegliche und das unbewegliche Nachlassvermögen gesondert zu untersuchen.
5.2 Wenn bei der Bewertung von Liegenschaften auch der Ertragswert berücksichtigt werden kann, bedeutet dies nicht eine Abkehr vom Prinzip der Wertung nach dem Verkehrswert. Vielmehr soll dadurch eine m̈arktkonformeV̈erkehrswertbewertung angestrebt werden (Rainer Zigerlig/Guido Jud, Kommentar zum Schwei-

zerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl., Basel 2002, N 4 zu Art. 14 StHG), woran nichts ändert, dass grundsätzlich vorsichtige, schematische Schätzungen zulässig sind (vgl. BGE 128 I 240 E. 3 S. 248 ff.).

Nun sind aber die kantonalen Bewertungsregeln, die auf eine so verstandene Liegenschaftsbewertung hinauslaufen sollen, auch unter der Herrschaft des Steuerharmonisierungsgesetzes noch zu unterschiedlich. Erforderlich ist ein Korrekturfaktor. Für die gleichmässige Bewertung von Liegenschaften bei interkantonalen Ausscheidungen werden sogenannte Repartitionsfaktoren festgelegt, die periodisch herausgegeben werden, früher von der Eidgenössischen Steuerverwaltung, letztmals für die Veranlagungsperiode 1993/94 (Kreisschreiben vom 3. Februar 1993, in: ASA 61 759 ff.), seither vom Vorstand der Schweizerischen Steuerkonferenz (vgl. ASA 64 395 ff.; neuestens Kreisschreiben Nr. 22 vom 30. August 2002 für die Steuerperioden 1997-2006, wiedergegeben bei Peter Locher, a.a.O., S. 205, Anhang 1). Sie werden, je nach Entwicklung der Liegenschaftswerte, laufend angepasst und geben an, um welchen Prozentsatz die kantonalen Steuerwerte verändert werden müssen, damit für die Steuerausscheidung vergleichbare Grössen resultieren (Peter Locher, a.a.O., S. 104 FN 21). Diese Repartitionswerte erweisen sich als geeignete Grundlage für eine einheitliche Liegenschaftsbewertung. Es gibt keinen Grund, sie nicht auch für die Erbschaftssteuer heranzuziehen;
unerheblich ist in diesem Zusammenhang, dass die Erbschaftssteuer als solche von der Harmonisierung ausgeklammert wurde (vgl. Markus Reich, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. Aufl. Basel 2002, Vorbemerkungen zu Art. 1/2 StHG N 32 und 45). Die Kantone haben deshalb inskünftig für die Bewertung von Immobilien im Hinblick auf die quotenmässige Aufteilung der Nachlassaktiven auf diese Repartitionswerte abzustellen. Dabei sind die zum Zeitpunkt des Erbanfalles massgeblichen Repartitionswerte anzuwenden. Dies bietet zumindest dann keine Probleme, wenn die kantonale Schätzung auf einen nicht allzu weit vom Todeszeitpunkt entfernten Zeitpunkt zurückgeht. Andernfalls wird in gewissen Fällen zu prüfen sein, ob der betroffene Kanton eine aktualisierte Schätzung vorzunehmen hat.
5.3 Das bewegliche Vermögen wird dem Kanton des letzten Wohnsitzes des Erblassers zur Besteuerung zugewiesen (vorne E. 3.1.). Es scheint daher zweckmässig zu sein, für die diesbezügliche Steuerausscheidung auf die Bewertung durch den Wohnsitzkanton des Erblassers abzustellen. Er hat in der Regel den besten Überblick über die Vermögenslage. Bei seiner Einschätzung ist er aber nicht frei, sondern insbesondere durch die Regel von Art. 14 Abs. 1 StHG gebunden (vorne E. 5.1.); seine Bewertung hat verkehrswertorientiert zu sein. Wie bereits erwähnt, bietet dies, anders als bei Liegenschaften, jedenfalls für gewisse Kategorien beweglichen Vermögens keine Probleme, sodass sich ein eigentlicher Schätzungsvorgang erübrigt; in vielen Fällen steht der Verkehrswert insofern fest. Für die Zwecke des vorliegenden Verfahrens erübrigt es sich, auf Besonderheiten näher einzugehen (besondere Regeln für Geschäftsvermögen, nicht kotierte Wertpapiere usw.); es genügt, auf die allgemeingültigen Bewertungsregeln zu verweisen (s. dazu insbesondere Rainer Zigerlig/Guido Jud, a.a.O., N 15 ff. zu Art. 14 StHG).
6.
Es braucht nicht näher geprüft zu werden, ob die im angefochtenen Fall festgestellte Doppelbesteuerung allein auf die nach unterschiedlichen Kriterien erfolgte Bewertung der Nachlassaktiven durch die beteiligten Kantone zurückzuführen ist oder (zusätzlich auch) darin begründet liegt, dass einzelne Kantone möglicherweise das Gebot der gleichmässigen Bewertung von ausser- und innerkantonalen Grundstücken missachtet haben. Unabhängig davon erweist sich die staatsrechtliche Beschwerde als begründet, und sie ist dementsprechend gutzuheissen, wobei sämtliche bisher ergangenen Veranlagungsverfügungen aufzuheben sind. Die Kantone, deren Verfügungen aufgehoben werden, und der Kanton Zug, der bisher noch keine Verfügung erlassen hat, müssen die Erbschaftssteuer (neu) veranlagen. Für die Berechnung der Steuerquoten sind sämtliche Aktiven nach den vorstehend beschriebenen Vorgaben einheitlich zu bewerten. Für die Liegenschaften ist im Sinne der Ausführungen in E. 5.2, für das bewegliche Vermögen im Sinne derjenigen in E. 5.3 vorzugehen. Soweit im Lichte der neuen Repartition einzelne Kantone bereits zu viel Steuern bezogen haben sollten, sind sie den Beschwerdeführern zurückzuzahlen.
7.
Entsprechend dem Verfahrensausgang werden die bundesgerichtlichen Kosten den Kantonen, deren Veranlagungen angefochten sind und die Vermögensinteressen wahrnehmen, anteilsmässig auferlegt (Art. 156 in Verbindung mit Art. 153 und 153 OG). Sie haben die Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren angemessen zu entschädigen (Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die staatsrechtliche Beschwerde wird gutgeheissen, und die angefochtenen Verfügungen der Kantone Zürich, St. Gallen, Luzern und Tessin werden aufgehoben.

2.

Die Veranlagungsbehörden werden angewiesen, die Veranlagung der Erbschaftssteuern nach den vorstehenden Erwägungen vorzunehmen und den Beschwerdeführern zu viel bezahlte Steuern zurückzuerstatten.

3.

Die Gerichtsgebühr wird auf insgesamt Fr. 4'000.– festgesetzt. Daran haben der Kanton Zürich Fr. 1'700.–, der Kanton St. Gallen Fr. 1'600.–, der Kanton Tessin Fr. 500.– und der Kanton Luzern Fr. 200.– zu bezahlen.

4.

Die Kantone Zürich, St. Gallen, Luzern und Tessin haben im Verhältnis ihrer Kostenanteile gemäss Dispositiv Ziff. 3 den Beschwerdeführern für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung von insgesamt Fr. 4'000.– auszurichten.

5.

Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Finanzdirektion des Kantons Zürich, dem Finanzdepartement des Kantons St. Gallen, dem Teilungsamt der Stadt Luzern, dem Dipartimento delle finanze e dell'economia del Cantone Ticino und der Steuerverwaltung des Kantons Zug schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 23. September 2003

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: