Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.168/2002/bmt

Urteil vom 25. November 2002
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Müller, Bundesrichterin Yersin,
Ersatzrichter Cavelti,
Gerichtsschreiber Häberli.

T.X._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Mark Kurmann, Schweizerhofquai 2, 6004 Luzern,

gegen

Einwohnergemeinde A._____, vertreten durch den Gemeinderat,
Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Buobenmatt 1,
6002 Luzern,
Verwaltungsgericht des Kantons Luzern, Abgaberechtliche Abteilung, Obergrundstrasse 46, 6002 Luzern.

Art. 8, 9 und 127 Abs. 2 BV (Erbschaftssteuer),

Staatsrechtliche Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern, Abgaberechtliche Abteilung, vom 17. Juni 2002.

Sachverhalt:
A.
Am 23. August 1999 starb in Mendozza (Argentinien) M.X._____, ohne Nachkommen zu hinterlassen. Er war Fideikommissar des Familienfideikommisses X._____. Gemäss Feststellungsverfügung vom 5. April 2000 der Unteren Aufsichtsbehörde über die Fideikommisse im Kanton Luzern ging das beschränkte Eigentumsrecht am Fideikommiss auf T.X._____ über, welcher am 20. März 2000 bestätigt hatte, dieses als Fideikommissar anzutreten; er ist 75 Jahre alt, lebt in Rom und wird als Mittelloser von der (italienischen) Sozialhilfe unterstützt.
B.
In der Folge verfügte der Gemeinderat A._____, das Fideikommiss X._____ habe Erbschaftssteuern in der Höhe von 256'470 Franken zu bezahlen (Entscheid vom 3. August 2000). Dieser Betrag ergab sich aufgrund eines steuerbaren Vermögens des Fideikommisses von Fr. 854'900.– (Steuerwert des Grundstücks Nr. 1218, Grundbuch A._____, von Fr. 2'209'900.– abzüglich Hypothekarschuld von Fr. 1'355'000.–).

Eine gegen diese Steuerveranlagung erhobene Beschwerde wies das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern mit Urteil vom 17. Juni 2002 ab.
C.
Mit Eingabe vom 7. August 2002 hat T.X._____ staatsrechtliche Beschwerde erhoben und beantragt, das Urteil des Verwaltungsgerichts Luzern vom 17. Juni 2002 sei aufzuheben. Er rügt eine konfiskatorische Besteuerung (Art. 26 BV) und eine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots (Art. 8 BV) sowie des Willkürverbots (Art. 9 BV).

Die Gemeinde A._____ beantragt, auf die staatsrechtliche Beschwerde nicht einzutreten, während die Steuerverwaltung des Kantons Luzern auf Abweisung der Beschwerde schliesst. Das Verwaltungsgericht des Kan-

tons Luzern hat auf Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Angefochten ist ein kantonal letztinstanzlicher Endentscheid, der sich auf kantonales Recht stützt und gegen den im Bund nur die staatsrechtliche Beschwerde offen steht (Art. 86 Abs. 1 und Art. 87 in Verbindung mit Art. 84 Abs. 2 OG). Als Agnat des Familienfideikommisses ist der Beschwerdeführer zur staatsrechtlichen Beschwerde legitimiert (Art. 88 OG).
2.
2.1 Nach § 1 Abs. 1 des luzernischen Gesetzes vom 27. Mai 1908 betreffend die Erbschaftssteuern (EStG) ist "von den im Kanton Luzern fallenden Verlassenschaften" eine Erbschaftssteuer zu entrichten, soweit kein Ausnahmetatbestand vorliegt. Wohnte der Erblasser auswärts, so werden die Erbschaftssteuern lediglich vom im Kanton befindlichen "liegenden Vermögen" berechnet (§ 2 lit. b EStG). Auf dem Vermögen, welches an den grosselterlichen Stamm fällt, sind 15 Prozent Steuern zu bezahlen (§ 3 Abs. 1 lit. b EStG). Der Erbschaftssteuer unterliegen auch Fideikommisse, Familienstiftungen und ähnliche Einrichtungen, wobei die Steuer jedes Mal zu bezahlen ist, wenn die Berechtigung von einem Berechtigten auf einen andern übergeht. Das Mass der Besteuerung richtet sich dabei nach dem zwischen dem früheren und dem neuen Berechtigten bestehenden Verwandtschaftsverhältnis (§ 8 EStG).
2.2 Der Beschwerdeführer macht nicht geltend, die verfügte Erbschaftssteuer stehe im Widerspruch zur dargestellten gesetzlichen Regelung. Er rügt vielmehr, die fraglichen Bestimmungen seien selbst verfassungswidrig und verletzten das Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 BV), das Willkürverbot (Art. 9 BV) sowie das Verbot der konfiskatorischen Besteuerung (Art. 26 BV). Diese Vorbringen sind zulässig, da die Rüge der Verfassungswidrigkeit eines Erlasses noch im Zusammenhang mit einem konkreten Anwendungsakt erhoben werden kann (akzessorische Normenkontrolle). Das Bundesgericht prüft die Verfassungsmässigkeit der beanstandeten Norm dabei indessen nicht auf alle möglichen Konstellationen hin, sondern nur im Rahmen des konkreten Rechtsstreits. Erweist sich eine Rüge als begründet, hebt es den angefochtenen Entscheid, jedoch nicht auch die beanstandete Vorschrift als solche auf (BGE 124 I 289 E. 2 S. 291, mit Hinweisen; 103 Ia 85 E. 3 S. 86).
3.
Das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern stützt seinen Entscheid im Wesentlichen auf ein Urteil des Bundesgerichts vom 6. Februar 1963 (ASA 32 S. 370 ff.). Dort führte dieses aus, die Tatsache, dass der Fideikommissar beim Erwerb eines Fideikommisses das auf ihn übergegangene Vermögen nicht wie ein gewöhnlicher Erbe zur freien Verfügung erhalte, sondern lediglich ein Nutzungsrecht am Fideikommiss besitze, sei kein triftiger Grund, den Übergang von Fideikommissen von der Erbschaftssteuer zu befreien. Der Fideikommissar sei wie ein Erbe oder ein Vorerbe Eigentümer des Vermögens geworden und dürfe dieses lebenslänglich nutzen. Die Einschränkung, dass er das Eigentum nicht veräussern und verpfänden und darüber nicht letztwillig verfügen könne, werde durch den Vorteil aufgewogen, dass das Vermögen in seiner Substanz unpfändbar sei und nach der Sukzessionsordnung den Nachkommen dauernd erhalten bleibe. Aufgrund dieser Gegebenheiten sei es sachlich gerechtfertigt, den Fideikommissar gleich einem Erben und Vorerben mit der Erbschaftssteuer zu belasten, sei doch das Fideikommiss im Grunde nichts anderes als eine besonders ausgestaltete Nacherbeneinsetzung. Im Übrigen sei eine Besserstellung von Fideikommissen, deren Errichtung heute nach
Art. 335 Abs. 2 ZGB nicht mehr gestattet sei und die nur noch nach Massgabe des kantonalen Rechts fortbestehen, auf keinen Fall gerechtfertigt. Bezüglich der Unpfändbarkeit des Fideikommisses in seiner Substanz stützte sich das Bundesgericht auf BGE 67 III 13. Im fraglichen Entscheid hatte es festgehalten, im Kanton Luzern sei der Fortbestand alter Fideikommisse anerkannt, wobei das Fideikommissgut nach luzernischem Recht ein unveräusserlich mit der Familie verbundener, zum Genuss durch die Familienglieder nach festgelegter Sukzessionsordnung bestimmter Vermögenskomplex sei. Es stehe zwar dem jeweiligen Fideikommissar zu Eigentum zu, jedoch mit der Beschränkung, dass dieser es in seiner Substanz unverändert erhalten müsse und weder verkaufen noch vertauschen noch verpfänden, sondern nur die Erträgnisse für sich beanspruchen dürfe. Der Grundsatz der Unveräusserlichkeit bewirke, dass am Fideikommissgut gar nicht Eigentum im Sinne freier Verfügungsgewalt bestehe. Das Gut sei vielmehr den Anwärtern verfangen, welche durch die aufgestellte Erbfolgeordnung bezeichnet seien, und bilde "eine eigene Vermögenssphäre"; es hafte nur für Fideikommissschulden und mancherorts auch für solche nur mit den Früchten. Die von der Privatrechtsordnung
anerkannten Familienfideikommisse stellten einen erbrechtlichen Vorbehalt besonderer Art dar, welcher über

die vom Zivilgesetzbuch anerkannte Nacherbeneinsetzung hinausgehe. Die damit geschaffene Haftungsbeschränkung müsse vom Schuldvollstreckungsrecht respektiert werden, gleich wie andere zivilrechtliche Haftungsbeschränkungen. In BGE 42 III 255 E. 1 S. 257 hatte das Bundesgericht noch offen gelassen, ob ein Fideikommissvermögen pfändbar sei, aber entschieden, das Nutzungsrecht am Fideikommissgut sei arrestierbar.

4.

Der Beschwerdeführer macht nunmehr geltend, der Übergang des Fideikommisses dürfe zwar mit Erbschaftssteuern belegt werden, nicht jedoch in Gleichstellung mit den "normalen Erben" zum Verkehrswert. Diese würden durch Universalsukzession unbelastete Eigentümer der Erbschaft, über welche sie frei verfügen könnten. Demgegenüber könne das Fideikommissgut nicht verkauft, nicht verändert und nicht verpfändet werden, sondern sei wirtschaftlich betrachtet lediglich eine Rente in der Höhe des durchschnittlichen Nettoertrags des Fideikommisses. Die Regelung des Luzerner Erbschaftssteuergesetzes, welches das Fideikommiss gleich wie eine unbelastete Erbschaft behandle, sei somit verfassungswidrig.

4.1 Das Bundesgericht hat bisher die Frage offen gelassen, ob dem Umstand, dass das Fideikommissgut dem jeweiligen Berechtigten nur zu gebundenem Eigentum zusteht, bei der Schätzung seines Steuerwertes Rechnung zu tragen sei (BGE 69 I 193 E. 3 S. 198). Im Entscheid vom 6. Februar 1963 hat es als zumindest nicht willkürlich bezeichnet, die Einschränkungen des Eigentumsrechts des Fideikommissars erbschaftssteuerrechtlich unberücksichtigt zu lassen und die Steuer nach dem vollen Wert des Fideikommisses und nicht nach dessen kapitalisiertem Ertrag zu bemessen. Es hielt weiter dafür, die Auffassung der kantonalen Behörden leuchte ein, wonach der Übergang eines Fideikommisses in seiner Wirkung den Vermögensempfängen des gewöhnlichen Erben ähnlicher sei als der erbrechtlich begründeten Nutzniessung (ASA 32 S. 374 f., E. 3c). Hinsichtlich der Fideikommisse drängt sich indessen nicht ein Vergleich mit der Nutzniessung, sondern primär mit der Nacherbfolge auf.

4.2 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). Letzterer erwirbt die Erbschaft zunächst wie ein anderer eingesetzter Erbe als Eigentümer, ist jedoch zu ihrer späteren Auslieferung verpflichtet (Art. 491 ZGB), weshalb ihm selbst die Erbschaft grundsätzlich nur gegen Sicherstellung ausgeliefert wird (Art. 490 Abs. 2 ZGB). Der Vorerbe wird demnach zwar von Gesetzes wegen formeller Eigentümer des Nachlasses, ist jedoch in der Ausübung seiner Eigentumsrechte wirtschaftlich und rechtlich weitgehend beschränkt. Dies gilt jedenfalls insoweit, als der Vorerbe die Substanz der Erbschaft unversehrt lassen muss und der Nacherbe vom Erblasser nicht nur auf den Überrest eingesetzt wurde. Wirtschaftlich befindet sich die Stellung des Vorerben also in der Nähe einer Nutzniessung, wobei sie sich von einer solchen in rechtlicher Hinsicht wesentlich unterscheidet: Der Vorerbe ist Gesamtnachfolger des Erblassers und erwirbt Eigentum am Nachlass, während der Nutzniesser Einzelnachfolger und lediglich beschränkt
dinglich Berechtigter ist. Bei der Nacherbfolge liegen weiter zwei Erbeinsetzungen vor, so dass beispielsweise der Nacherbe zur Zeit des Erbgangs noch nicht als Rechtssubjekt existieren muss. Im Gegensatz dazu kommt es bei einer mit einem Nutzniessungsrecht belasteten Erbschaft nur zu einer einzigen Erbeinsetzung. Schliesslich steht dem Vorerben als Eigentümer der Erbschaft eine weitergehende Verfügungsmacht als dem Nutzniesser zu, ist Letzterer doch nur zu Handlungen befugt, die sich aus der Verwaltung und Nutzung der Sache ergeben (vgl. dazu Thomas Christen, Nacherbfolge aus steuerrechtlicher Sicht, in: ASA 63 S. 257 ff., 260; Peter Böckli, Indirekte Steuern und Lenkungssteuern, Basel/Stuttgart 1975, S. 376 f., der die Stellung des Vorerben als schlechter bezeichnet als jene des Nutzniessers). Nach dem Gesagten erscheint das Familienfideikommiss letztlich als besondere Form der unbeschränkten Nacherbeneinsetzung, wie es das Bundesgericht an sich bereits im Urteil vom 6. Februar 1963 (ASA 32 S. 373, E. 3a; vgl. oben E. 3) festgestellt hat (vgl. auch Hans Michael Riemer, in: Berner Kommentar, Die Stiftungen, Systematischer Teil, N 178).

4.3 Die Nacherbfolge wird in den Kantonen in steuerlicher Hinsicht unterschiedlich behandelt. Es existieren drei verschiedene Systeme (vgl. Christen, a.a.O., S. 261 ff.): In einigen Kantonen unterliegen sowohl der Übergang vom Erblasser auf den Vorerben als auch jener vom Vor- auf den Nacherben je der Erbschaftssteuer. Ein solches System doppelter Besteuerung kennen etwa die Kantone Zürich (vgl. § 8 Abs. 3 des Gesetzes vom 28. September 1986 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer) und Appenzell-Ausserrhoden (vgl. Art. 135 Abs. 2 und Art. 142 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000). Nur einmal besteuert werden Vor- und Nacherbe für die ganze Nacherbeneinsetzung demgegenüber beispielsweise im Kanton Freiburg (vgl. Art. 30 f. des Gesetzes

vom 4. Mai 1934 betreffend die Einregistrierungsgebühren). Als dritte Lösung wird vielerorts beim Vorerben nur der kapitalisierte Ertragswert des Nachlasses besteuert, während der Nacherbe beim Eintritt des Nacherbenfalls die ordentliche Erbschaftssteuer zu bezahlen hat. Dieses System kennen etwa die Kantone Zug (§ 178 Abs. 2 lit. c des Steuergesetzes vom 25. Mai 2000), Solothurn (§ 228 Abs. 1 des Gesetzes vom 1. Dezember 1985 über die Staats- und Gemeindesteuern), Basel-Landschaft (§ 7 Abs. 1 des
Gesetzes vom 7. Januar 1980 über die Erbschafts- und die Schenkungssteuer), Bern (Art. 13 Abs. 1 des Gesetzes vom 23. November 1999 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer), Aargau (§ 148 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998; vgl. auch Baur/ Klöti-Weber/Koch/Meyer/Ursprung, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri b. Bern 1991, N 20 zu § 91) und St. Gallen (Art. 151 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 9. April 1998).

4.4 In der Lehre wird das Modell einer vollen doppelten Erbschaftssteuer überwiegend abgelehnt (vgl. Paul Lanz, Die Besteuerung des Vor- und Nacherben in den kantonalen Steuerrechten, ASA 43 S. 159 f.; Christen, a.a.O., S. 272 f.; Böckli, a.a.O., S. 376 ff.; Marcel Lustenberger, Die Auswirkungen der Erbteilung auf die Erbschafts- und Schenkungssteuer unter Berücksichtigung der Praxis in den Kantonen Zürich, Bern, Waadt und Graubünden, Diss. Zürich 1985, S. 55 f.; Jürg Andrea von Rechenberg, Bündner Erbschaftssteuern, Diss. Basel 1981, S. 46; Fredy Styger, Objekt und Bemessung der kantonalen Erbanfall- und Schenkungssteuern, Diss. Zürich 1950, S. 36 f.; Adrian Muster, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Das Bernische Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer, Bern 1987, S. 166; Michel Sieveking, La nature et l'objet de l'impôt sur les successions en Suisse, Diss. Lausanne 1970, S. 86 ff.; Felix Richner/Walter Frei, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zürich 1996, N 24 f. zu § 13). Auch in der deutschen Literatur wird die Praxis der doppelten Besteuerung kritisiert (vgl. Georg Crezelius, Erbschafts- und Schenkungssteuer in zivilrechtlicher Sicht, Diss. Berlin 1979, S. 102 ff.).

5.

5.1 Art. 127 Abs. 2 BV bestimmt, dass bei der Ausgestaltung der Steuern - soweit es deren Art zulässt - der Grundsatz der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten sind. Diese Verfassungsbestimmung geht auf die Praxis des Bundesgerichts zu Art. 4 aBV zurück, die einerseits verbietet, dass einzelne Personen oder Personengruppen trotz im Wesentlichen gleichen tatsächlichen und wirtschaftlichen Gegebenheiten von der Besteuerung ausgenommen werden, und andererseits verlangt, dass grundsätzlich alle Personen nach Massgabe ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit an die Kosten des Aufwands für das Gemeinwohl beitragen (BGE 99 Ia 638 E. 9 S. 651 ff.; 122 I 101 E. 2b/aa S. 103, mit Hinweisen; Urteil 2P.1/1998 vom 23. Dezember 1998, in: StR 54/1999 S. 416). Die Besteuerung muss sich hierzu an den dem Steuerpflichtigen zur Befriedigung seiner Bedürfnisse zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und nach seinen persönlichen Verhältnissen richten (BGE 120 Ia 329 E. 3 S. 333). Anders ausgedrückt müssen - dem allgemeinen Gleichheitssatz der Bundesverfassung entsprechend - wesentlich verschiedene Verhältnisse auch zu einer unterschiedlichen
Steuerbelastung führen (vgl. BGE 99 Ia 638 E. 9 S. 653).

5.2 Die Erbschaftssteuer stellt wirtschaftlich eine Abgabe auf jenen Werten dar, die den Erben von Todes wegen unentgeltlich zufliessen. Sie verwirklicht zusammen mit der Einkommenssteuer und der Schenkungssteuer den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, indem beim Steuerpflichtigen sämtliche Wertzuflüsse erfasst werden (vgl. Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2001, N 7 zu § 27). Berechnungsgrundlage der Erbschaftssteuer bildet dabei der Wert des Vermögens, welches dem Begünstigten zufliesst, wobei für die übertragenen Sachen und Rechte grundsätzlich auf den Verkehrswert abzustellen ist. Bei Rechten auf periodische Leistungen, wie Renten und Nutzniessungen, ist für die Steuerbemessung der Kapitalwert massgebend (Höhn/Waldburger, a.a.O., N 47 u. 49 zu § 27). Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Erbschaftssteuerpflichtigen findet im konkreten Einzelfall insoweit Berücksichtigung, als - neben dem Verwandtschaftsgrad - auch die Höhe des angefallenen Vermögens das Steuermass bestimmt; die einschlägigen Gesetzesbestimmungen sehen regelmässig einen progressiven Erbschaftssteuertarif vor (vgl. beispielsweise Art. 18 des Berner und § 22 des Zürcher
Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes; vgl. auch Ivo Hangartner, Verfassungsrechtliche Fragen der Erbschafts- und Schenkungssteuern, in: Höhn/Vallender [Hrsg.], Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Francis Cagianut, Bern und Stuttgart 1990, S. 77; Höhn/Waldburger, a.a.O., N 58 zu § 27).

5.3 Die eigentumsrechtliche Handlungsbefugnis des Vorerbens ist regelmässig derart eingeschränkt, dass seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit im Erbfall letztlich lediglich insoweit einen Zuwachs erfährt, als das auf ihn

übergegangene Nachlassvermögen einen Ertrag abwirft. Der Vorerbe erhält nur dann eine Zuwendung in der Höhe des effektiven Werts des Nachlasses, wenn er die Erbschaft infolge Wegfalls des Nacherben definitiv erwirbt oder wenn er lediglich zur Weitergabe des Überrests verpflichtet ist (vgl. Christen, a.a.O., S. 272). Ein System, welches sowohl den Vor- als auch den Nacherben generell einer vollen Erbschaftssteuer unterstellt, verstösst daher gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Gleiches muss hinsichtlich der Familienfideikommisse gelten, welche als Form der unbeschränkten Nacherbeneinsetzung anzusehen sind (vgl. oben E. 4.2). Daran ändert nichts, dass einerseits Vor- und Nacherbe und andererseits auch der Familienfideikommissar Eigentum am ganzen Nachlass erwerben. Dies kann nach dem Gesagten nicht ausschlaggebend sein, weil letztlich auch die eigentumsrechtlich beschränkte Stellung von Vorerbe und Fideikommissar zivilrechtlich begründet ist. Mithin trägt deren
Berücksichtigung bei der Bewertung des übertragenen Vermögens im Rahmen der Erbschaftsbesteuerung den zivilrechtlichen Verhältnissen ebenso gut - wenn nicht besser - Rechnung, als dies eine volle Besteuerung des übertragenen Vermögens wegen der (formellen) Eigentümerstellung tun würde.
5.4 Die bisherige Praxis des Bundesgerichts (vgl. E. 3) ist in diesem Sinne zu präzisieren: Eine völlige Befreiung der Fideikommisse von der Erbschaftssteuer erscheint zwar unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten nach wie vor unzulässig (vgl. Urteil vom 6. Februar 1963, in: ASA 32 S. 373, E. 3a). Daraus darf indessen nicht - wie in E. 3c des erwähnten Urteils (a.a.O., S. 374) - geschlossen werden, der Übergang eines Fideikommisses sei einem "gewöhnlichen" Erbgang gleichzustellen und dieses "nach dem vollen Werte" zu besteuern. An der Rechtsprechung, wonach die Beschränkung der Eigentumsrechte des Fideikommissars durch den Vorteil (weitgehend) aufgewogen wird, dass das ererbte Vermögen in seiner Substanz unpfändbar ist und so dauernd erhalten bleibt, kann nicht festgehalten werden: In der Zwangsvollstreckung wird ein Familienfideikommiss trotz der grundsätzlichen Unveräusserlichkeit mit Beschlag belegt; entweder wird nur der Vermögensertrag gepfändet und verwertet oder es wird gar das Fideikommissvermögen selbst gepfändet, wobei aber lediglich dessen Erträge der Verwertung zugeführt werden können (vgl. Riemer, a.a.O., N 182). So oder anders verbleibt dem Fideikommissar einzig die "nuda proprietas" ohne wirtschaftlichen Nutzen,
weshalb die (relative) Unpfändbarkeit des Fideikommissvermögens eher für seine Rechtsnachfolger als für ihn persönlich von Vorteil ist. Bei diesen Gegebenheiten erscheint eine Gleichstellung des Fideikommissars mit den "gewöhnlichen" Erben als verfassungsrechtlich unzulässig; es ist - wie anhand der Ausführungen zur Nacherbfolge gezeigt - eine Besteuerung vorzunehmen, die der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Fideikommissars entspricht. Als solche kommt insbesondere eine Bemessung der Steuer aufgrund des kapitalisierten Ertragswerts des Fideikommissvermögens in Frage, wie sie ein Grossteil der modernen Erbschaftssteuergesetze für den Vorerben vorsieht (vgl. E. 4.3).
6.
Die streitige Regelung des Luzerner Erbschaftssteuergesetzes, welche für Fideikommisse bei jedem Wechsel des Berechtigten eine volle Besteuerung vorsieht, verstösst mithin gegen Art. 127 Abs. 2 BV. Die staatsrechtliche Beschwerde ist gutzuheissen und der angefochtene Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern aufzuheben, wobei offen bleiben kann, ob vorliegend auch das Verbot der konfiskatorischen Besteuerung verletzt wäre.
Entsprechend dem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten dem Kanton Luzern aufzuerlegen, der im vorliegenden Verfahren Vermögensinteressen verfolgt (Art. 156 Abs. 1 und Abs. 2 in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG). Der anwaltlich vertretene Beschwerdeführer hat Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die staatsrechtliche Beschwerde wird gutgeheissen und der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 17. Juni 2002 aufgehoben.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 5'000.– wird dem Kanton Luzern auferlegt.
3.
Der Kanton Luzern hat den Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren mit Fr. 7'500.– zu entschädigen.

4.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Einwohnergemeinde A._____, der Steuerverwaltung und dem Verwaltungsgericht, Abgaberechtliche Abteilung, des Kantons Luzern schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 25. November 2002
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: