

Erbschaftssteuer

Härteparagraf

Reduktion wegen langandauerndem Konkubinats

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft Nr. 1/1998 vom 23. Januar 1998

Lebten Erblasser und Erbin während rund 26 Jahren in einer eheähnlichen Gemeinschaft, so stellt die Anwendung des Erbschaftssteuertarifs für Nichtverwandte eine Härte dar. Im Einzelfall kann daher die Bemessungsgrundlage gestützt auf den Härteparagrafen angemessen reduziert werden.

Sachverhalt:

1. Im November 1996 verstarb AX, der Lebenspartner der Rekurrentin. Der Erblasser AX, geb. 1930, hat im Jahre 1989 ein eigenhändiges Testament zugunsten der Rekurrentin, geb. 1924, sowie deren Sohn, geb. 1961, als Alleinerben errichtet. Bei dem gemäss Inventar bestehenden Nachlassvermögen von Fr. 453'591.– beträgt der hälftige Erbteil der Rekurrentin Fr. 226'795.–.

Mit Rechnung Nr. L 27-40311.1 vom 17. Juni 1997 wurde bei der Rekurrentin schliesslich die Erbschaftssteuer in Höhe von Fr. 67'359.– erhoben. Mit Schreiben vom 30. Juni 1997 erhob der Vertreter der Rekurrentin dagegen Einsprache.

2. a) Mit Schreiben vom 10. April 1997 stellte der Vertreter der Pflichtigen ein Gesuch um Herabsetzung der Erbschaftssteuer mit den Begehren, 1. es sei die von der Gesuchstellerin im Nachlass AX zu entrichtende Erbschaftssteuer gestützt auf § 183 Steuer- und Finanzgesetz um die Hälfte des gesetzlich für übrige Empfänger vorgesehenen Steuersatzes oder die Bemessungsgrundlage um die Hälfte zu reduzieren. 2. Unter o/e Kostenfolge.

Der Ehemann der Gesuchstellerin sei im Dezember 1969 gestorben. Die langjährige Bekanntschaft zwischen dem Erblasser und der Gesuchstellerin habe dazu geführt, dass der Erblasser Ende 1970 bei der Gesuchstellerin sowie deren damals neun-jährigen Sohn an der Hauptstrasse in Z eingezogen sei. Seit 1970 hätten die Gesuchstellerin und der Erblasser im Konkubinats gelebt. Es habe die Harmonie einer «richtigen» Familie existiert. Es seien gemeinsame Ferien, Wanderungen und Ausflüge durchgeführt worden. Im Frühling 1987 sei der Vater des Erblassers, Herr BX-C, verstorben. Trotz des teilweisen Wohnens des Erblassers in der elterlichen Liegenschaft hätten sich der Erblasser und die Gesuchstellerin regelmässig gesehen. Die Gesuchstellerin habe für den Erblasser vorgekocht oder die Mahlzeiten seien gemeinsam eingenommen worden. War der Erblasser durch Krankheit oder andere

Gebrechen (zwei grosse Hüftoperationen in den Jahren 1989 und 1992) an das Bett gebunden, so habe die Gesuchstellerin alleine ohne irgendwelche Hilfe von Dritten bei ihr zuhause an der Hauptstrasse in Z den Erblasser jeweils gesund gepflegt. Die Gesuchstellerin lebe in bescheidenen Verhältnissen. Gemäss definitiver Veranlagung der Staatssteuer 1995/96 vom 19. Februar 1996 habe sie in den Jahren 1993 und 1994 ein Durchschnittseinkommen von Fr. 21'547.– gehabt, was einem monatlichen Einkommen von Fr. 1'795.60 entsprochen habe. Im Moment erhalte die Gesuchstellerin pro Monat eine AHV-Rente von Fr. 1'910.– (pro Jahr Fr. 22'920.–) und einen Coop-Pensionskassenanspruch von Fr. 368.35 (pro Jahr Fr. 4'420.20).

In rechtlicher Hinsicht führte der Vertreter aus, der Erblasser habe mit seinem Testament vom 25. September 1989 die steuerlichen Konsequenzen für die Gesuchstellerin nicht vorausgesehen und hätte bei Kenntnis der rechtlichen Lage andere Lösungen zugunsten der Gesuchstellerin sowie deren Sohn angestrebt. Die objektive Härte sei in casu zu bejahen, da die Gesuchstellerin während rund 26 Jahren zusammen mit dem Erblasser im Konkubinat, das heisst in einer eheähnlichen Gemeinschaft, gelebt habe und ihm während dieser Zeitspanne den gesamten Haushalt besorgt sowie ihn teilweise gepflegt habe. Basierend auf der heutigen Gesetzesregelung werde die Gesuchstellerin erbschaftssteuerrechtlich als eine aussenstehende Person behandelt.

Da die Gesuchstellerin gemäss Staatssteuerveranlagung 1995/96 über ein durchschnittliches steuerbares Einkommen von Fr. 21'547.– sowie ein Gesamtvermögen von Fr. 38'195.– verfüge, würde die Erhebung einer Erbschaftssteuer von rund Fr. 84'000.– auch eine subjektive Härte für die Gesuchstellerin darstellen. Gestützt auf den Entscheid der Steuerrekurskommission Baselland Nr. 216/1995 vom 27. Oktober 1995 (BLStPr, Bd. XIII, Heft 2, S. 86 ff.), in welchem eine Reduktion der Bemessungsgrundlage um ein Drittel wegen eines 10 Jahre dauernden Konkubinats gewährt worden sei, erscheine im vorliegenden Falle eine Reduktion der Erbschaftssteuer ebenfalls als angemessen.

b) Mit Entscheid vom 6. Mai 1997 hiess die kantonale Taxationskommission das Gesuch um Herabsetzung der Erbschaftssteuer teilweise gut.

Zur Begründung führte sie im wesentlichen an, die Taxationskommission sehe sich in letzter Zeit – anders als in früheren Jahren – vermehrt mit Gesuchen, namentlich von älteren zusammenlebenden Paaren ohne Trauschein, konfrontiert, wo der eine Partner verstorben sei und der überlebende den verstorbenen zufolge Erbeinsetzung beerbe und regelmässig aus allen Wolken falle, wenn der Fiskus mit dem Steuersatz für Nichtverwandte mit der hohen Erbschaftssteuer auf seinen Erbteil greife. Die Taxationskommission habe es bisher abgelehnt, in Anwendung von § 183 StG solche Lebenspartner erbschaftssteuerrechtlich wie überlebende Ehegatten zu betrachten. Die Rechtswirkungen der Ehe und der eheähnlichen Lebensgemeinschaft (allgemein als Konkubinat bezeichnet) würden in unserer Rechtsordnung und der ihr zugrunde liegenden Wertvorstellung verschieden behandelt. So würden

im Bereich des Verfassungs-, des Zivil- und des Sozialversicherungsrechtes unterschiedliche Verhältnisse bestehen.

Diese von der Rechtsordnung gewollten Ungleichheiten zwischen Ehe- und Konkubinatspaaren würden für die beiden Formen der Lebensgemeinschaft Vor- und Nachteile bringen. Die Unterschiede seien jedenfalls so beträchtlich, dass auch der Gesetzgeber in der näheren Zukunft Konkubinatspartner erbschafts- und schenkungssteuerrechtlich kaum in vollem Umfang von der subjektiven Steuerpflicht befreien werde.

Mit Rücksicht darauf, dass die Lebensgemeinschaft zwischen Erblasser und Gesuchstellerin rund 26 Jahre gedauert habe und letztere dem Erblasser unentgeltlich den Haushalt besorgt und ihn insbesondere unter zweien Malen nach grösseren Hüftoperationen gepflegt habe, erachte die Taxationskommission einen Abzug von Fr. 40'000.– vom erbschaftssteuerpflichtigen Vermögen als angemessen.

3. Mit Schreiben vom 30. Juni 1997 resp. 4. Oktober 1997 (Begründung) erhob der Vertreter Rekurs und beantragte, 1. es sei der Entscheid der kantonalen Taxationskommission vom 6. Mai 1997 aufzuheben. 2. Es sei die von der Gesuchstellerin im Nachlass AX zu entrichtende Erbschaftssteuer gestützt auf § 183 Steuer- und Finanzgesetz um die Hälfte des gesetzlich für übrige Empfänger vorgesehenen Steuersatzes oder die Bemessungsgrundlage um die Hälfte, d.h. um rund Fr. 113'400.–, zu reduzieren. 3. Eventualiter sei die zu entrichtende Erbschaftssteuer gestützt auf § 183 Steuer- und Finanzgesetz um ein Drittel des gesetzlich für übrige Empfänger vorgesehenen Steuersatzes oder die Bemessungsgrundlage um ein Drittel, das heisst um rund Fr. 75'600.–, zu reduzieren. 4. Unter o/e-Kostenfolge zulasten der Rekursgegnerin.

Zur Begründung wurde im wesentlichen angeführt, dass an dieser Stelle auf sämtliche Ausführungen sowie Beweismittel des Gesuches um Herabsenkung der Erbschaftssteuer vom 10. April 1997 an die Steuerverwaltung Baselland, Steuer-Taxationskommission, verwiesen und als integrierender Bestandteil dieser vorliegenden Rekursbegründung erklärt werde. Im Zusammenhang mit dem Tatsächlichen werde auch auf die zusammengefassten Ausführungen im Entscheid der Taxationskommission vom 6. Mai 1997 auf Seite 1 sowie auf Seite 2 oben verwiesen.

Im Sinne einer Bestätigung sowie erneuten Hervorhebung der engen Beziehung zwischen Rekurrentin und Erblasser lasse er drei Erklärungen von benachbarten Personen zukommen, die über eine längere Zeitspanne diese Feststellung machen konnten. In den vorgenannten Erklärungen komme deutlich zum Ausdruck, dass die Rekurrentin über eine Zeitspanne von rund 26 Jahren in einem eheähnlichen Verhältnis mit dem Erblasser gelebt habe. Zudem habe die Rekurrentin den Erblasser in den schwierigen Tagen nach seinen Hüftoperationen stets gepflegt und betreut.

Der durch die Taxationskommission zugewilligte Abzug von Fr. 40'000.– vom Erbschaftssteuerpflichtigen Vermögen erscheine aus Sicht der Rekurrentin nicht als angemessen. Mit Verweis auf das Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft vom 27. Oktober 1995, Nr. 216/1995 (Reduktion wegen 10 Jahre dauerndem Konkubinats, publiziert in BLStPr 2/1996), werde seitens der Rekurrentin aufgrund der vorliegenden objektiven sowie subjektiven Härte eine Reduktion der Erbschaftssteuer um die Hälfte des gesetzlich für übrige Empfänger vorgesehenen Steuersatzes oder die Reduktion der Bemessungsgrundlage um die Hälfte, das heisst um rund Fr. 113'400.– verlangt. In dieser Entscheidung der Steuerrekurskommission werde festgehalten, dass die gesetzliche Regelung nicht berücksichtige, dass eine Beziehungsnähe unter Umständen bloss aus tatsächlichen oder psychologischen Gründen nicht zur Heirat geführt habe.

In abschliessender Weise werde darauf aufmerksam gemacht, dass die Behandlung einer eingesetzten Erbin als Nichtverwandte dann eine besondere Härte darstelle, wenn sie während 26 Jahren mit dem Erblasser in einem eheähnlichen Verhältnis gelebt und diesen während einer Zeitspanne von etwa 8 Jahren alleine gepflegt sowie betreut habe.

4. Mit Vernehmlassung vom 12. November 1997 beantragte die Taxationskommission die Abweisung des Rekurses.

Zur Begründung führte sie an, in der Rekursbegründung der Gegenpartei werde auf das Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft vom 27. Oktober 1995, Nr. 216/1995 hingewiesen. In diesem habe die Steuerrekurskommission sowohl in subjektiver als auch in objektiver Hinsicht eine Härte im Sinne von § 183 StG erkannt. Dieser Fall sei jedoch aus folgenden Gründen mit dem Vorliegenden nicht vergleichbar:

In subjektiver Hinsicht sei damals die Härte als gegeben angenommen worden, weil das Erbe zu einem grösseren Teil aus einem Wohnrecht und zu einem kleineren Teil aus einem Barlegat bestanden habe. Deshalb sei die strittige Erbschaftssteuer soweit reduziert worden, dass sie mit dem Barlegat habe bezahlt werden können, da keine anderen Mittel zur Verfügung gestanden hätten. Eine solche Konstellation sei in diesem Fall nicht gegeben.

Bezüglich objektiver Härte habe die Rekurskommission festgestellt, dass die sogenannte «tatsächliche Nähe», die zur Privilegierung der Ehegatten im Erbschaftssteuerrecht führe, auch bei einem länger dauernden Konkubinat bestehen könne. Zweifellos sei die erwähnte «tatsächliche Nähe» auch bei einem länger dauernden Konkubinat gegeben. Ob wirklich diese zur Privilegierung der Ehegatten im Erbschaftssteuerrecht geführt habe, sei jedoch fraglich. Wahrscheinlicher erscheine der Taxationskommission, dass die «rechtliche Nähe» – die Bildung einer wirtschaftlichen Einheit – der entscheidende Ausgangspunkt für die entsprechende Privilegierung gewesen sei.

Vor kurzer Zeit habe sich das Bundesgericht mit der Frage auseinandergesetzt, ob die Beziehungsnähe als Indikator für die Bemessung der Erbschaftssteuer nicht besser geeignet wäre, als der von der überwiegenden Zahl der Kantone verwendete Verwandtschaftsgrad (Urteil 2P.325/1996 vom 2. September 1997). Seine Schlussfolgerungen seien klar: Ein nicht objektivierbares Kriterium, wie es die Beziehungsnähe darstelle, sei ungeeignet.

5. Mit Telefon vom 14. Oktober 1997 ersuchte der Vertreter der Rekurrentin um persönliche Vorladung zur Verhandlung.

6. Die Parteien hielten an der heutigen Verhandlung an ihren Begehren fest.

Erwägungen:

1. Die Steuerrekurskommission ist gemäss § 183 Abs. 2 des Steuer- und Finanzgesetzes vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Streitfalles zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.– pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Mitgliedern der Steuerrekurskommission beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist materiell ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Der Beurteilung unterliegt, ob im vorliegenden Fall in der Erhebung der Erbschaftssteuer eine Härte im Sinne von § 183 Abs. 1 StG erblickt werden kann.

3. a) Gemäss § 183 Abs. 1 StG ist eine Härte immer dann anzunehmen, wenn sich bei der Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen in Einzelfällen eine sachlich ungerechtfertigte Belastung ergibt. Eine solche liegt nach konstanter Praxis der Steuerrekurskommission dann vor, wenn der Gesetzgeber für den in Frage stehenden Fall die Konsequenzen seiner Normierung nicht vorausgesehen hat (RKE Nr. 157/1986, publ. in: BLStPr, Bd. IX, S. 388).

Die Institution des Gesetzesdispenses stellt in einzelnen Bereichen des Verwaltungsrechtes einen sinnvollen, nicht wegzudenkenden Behelf dar. Doch sind im Steuerrecht, dem klassischen Bereich der Vorherrschaft des Legalitätsprinzips, der Anwendung einer Ausnahmebestimmung von vornherein enge Grenzen gesetzt. So ist der Gesetzesdispens nach Lehre und Rechtsprechung an die folgenden drei hauptsächlichen Voraussetzungen geknüpft: Das Vorhandensein eines wirklichen Sonderfalles (1.) und triftiger, nach einem strengen Massstab zu beurteilender Gründe (2.) sowie die Notwendigkeit der Würdigung der gesamten Verhältnisse des Pflichtigen und ihrer Relation zu dem in Frage stehenden Steuerbetrag (3.).

Je nach Steuerart und Fallgruppe ist dabei dem subjektiven Moment unterschiedliches Gewicht beizumessen. Während bei der Einkommenssteuer aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip heraus der subjektiven Härte eine mitentscheidende Bedeutung zugemessen werden muss, rechtfertigt es sich, bei den Immobiliensteuern (Grundstückgewinnsteuer, Handänderungssteuer) die Annahme eines Härtefalles allein vom Bestehen einer objektiven Härte abhängen zu lassen (vgl. RKE Nr. 136/1992, in BLStPr, Bd. XI, S. 506 ff.).

b) Tatsache ist, dass sowohl Immobiliensteuern als auch Erbschaftssteuern ein Vermögensanfall vorausgeht, weshalb eine «subjektive Härte im engeren Sinn» nie gegeben sein dürfte. Nach Auffassung der Steuerrekurskommission rechtfertigt es sich daher, auch bei den Erbschaftssteuern die Annahme eines Härtefalles allein vom Bestehen einer objektiven Härte abhängen zu lassen.

c) Es stellt sich nachfolgend die Frage, ob in casu von einem vom Gesetzgeber nicht vorausgesehenen Einzelfall gesprochen werden kann. Mit anderen Worten ist fraglich, ob bei Anwendung von § 9 ff. des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 7. Januar 1980 (ESchStG) auf den vorliegenden Sachverhalt eine ungerechtfertigte steuerliche Belastung anzunehmen ist, die als vom Gesetzgeber nicht gewollt erscheint.

4. Gemäss § 9 lit. b ESchStG sind Vermögensanfälle und Zuwendungen unter Ehegatten von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit.

Für Nachkommen des Erblassers oder Schenkers, für Eltern und Stiefkinder, voll- und halbblütige Geschwister, Grosseltern und Stiefgrosskinder, Urgrosseltern, Schwiegerkinder, Schwiegereltern und Stiefeltern, Onkel, Tante, Nefte, Nichte, Grossonkel, Grosstante, Grossneffe, Grossnichte, Vetter und Base sind nach § 12 Abs. 1 lit. a–f ESchStG abgestufte Steuersätze festgelegt. Die «übrigen Empfänger» unterliegen dem vierfachen Steuersatz für Eltern und Stiefkinder.

Somit sind Konkubinatspartner des Erblassers steuerlich nicht privilegiert, sondern der Gruppe der «übrigen Empfänger» mit dem höchsten Steuersatz zuzuordnen.

5. a) Die Rekurrentin hat mit dem Erblasser während rund 26 Jahren im Konkubinat, d.h. in einer eheähnlichen Gemeinschaft, gelebt. Sie besorgte ihm den Haushalt und hat ihn insbesondere unter zweien Malen nach grösseren Hüftoperationen gepflegt.

Bereits im Entscheid Nr. 216/1995 vom 27. Oktober 1995 hat die Steuerrekurskommission festgestellt, dass im Erbrecht und im Erbschaftssteuerrecht die Ehegatten nicht aufgrund der Blutsverwandtschaft sondern der tatsächlichen Nähe zueinander begünstigt werden. Der Gesetzgeber hat bei der Normierung der verschiedenen Steuerkategorien offensichtlich nicht bedacht, dass die Motivation für die Privilegierung der Ehegatten, die genannte tatsächliche Nähe, auch in einem länger-

dauernden Konkubinat bestehen kann. Dies ist umso stossender, wenn man beachtet, dass die steuerliche Privilegierung nur primär auf der Abgrenzung «Verwandtschaft – Nichtverwandtschaft» beruht. Denn hinter der Kategorie «Verwandtschaft» sind verschiedene Kriterien zugelassen. Nicht alle diese Kriterien sind jedoch stärker zu gewichten als die tatsächliche Nähe zum Erblasser. So bringt neben Blutsverwandtschaft und Ehe auch ferne Schwägerschaft eine steuerliche Besserstellung (vgl. dazu *Peter Böckli*, Indirekte Steuern und Lenkungssteuern, Basel/Stuttgart 1975, S. 329). Auch berücksichtigt die gesetzliche Regelung nicht, dass eine Beziehungsnähe unter Umständen bloss aus tatsächlichen oder psychologischen Gründen nicht zur Heirat geführt hat (vgl. *Adrian Muster*, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Muri b. Bern 1990, S. 110, Fn. 117 für das Pflegekindverhältnis). Verschiedene Autoren sehen darin einen Verstoss gegen das Gleichbehandlungsgebot, dass der Gesetzgeber dem Vergleich von Ehepaaren mit Konkubinatspaaren völlig ausweicht (vgl. *Thomas Ramseier*, Die basellandschaftliche Erbschafts- und Schenkungssteuer, Liestal 1989, S. 177; *Adrian Muster*, a.a.O., S. 110). Die Ausgestaltung einer konkreten gesetzlichen Regelung, welche die ungerechtfertigte und stossende Belastung der langjährigen Lebenspartnerinnen und -partner beseitigt, ist allerdings nicht die Aufgabe der Steuerrekurskommission.

b) Die Lebensgemeinschaft von nicht miteinander verheirateten Personen hat (bisher) keine Anerkennung bzw. positivrechtliche Regelung im Bundeszivilrecht gefunden. Dennoch (oder gerade deshalb) hat sich das Bundesgericht bereits mehrfach veranlasst gesehen, die Bedeutung und rechtliche Tragweite einer eheähnlichen Gemeinschaft – insbesondere im Vergleich zur Ehe – zu würdigen. Wie im folgenden zu zeigen sein wird, kam es dabei nicht umhin, dieser tatsächlich gelebten Beziehung besondere Beachtung zu schenken.

c) Nach Art. 153 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB) endet die Pflicht zur Bezahlung einer Scheidungsrente, wenn der berechtigte Ehepartner sich wieder verheiratet. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist der Wiederverheiratung das sogenannte qualifizierte Konkubinat gleichgestellt, obwohl eine rechtliche Unterstützungspflicht beim Konkubinat fehlt. Hat ein Konkubinat mehr als fünf Jahre gedauert, wird vermutet, die Lebensgemeinschaft sei so eng und stabil, dass eine innere Verbundenheit wie bei einem Ehepaar vorliege und die entsprechende Bereitschaft zu gegenseitiger persönlicher und wirtschaftlicher Unterstützung bestehe (moralische Unterstützungspflicht; BGE 116 II 394, 114 II 295).

d) In Berücksichtigung oberwählter Bundesgerichtspraxis gelangt die Steuerrekurskommission zur Auffassung, dass ein Konkubinat zumindest fünf Jahre gedauert haben muss, um eine allfällige im Zusammenhang mit der Erbschaftssteuer entstandene Härte bejahen zu können.

Bei der Anwendung des Härteparagraphen ist zudem nicht nur zu berücksichtigen, dass das Legalitätsprinzip grosse Zurückhaltung verlangt, sondern auch, dass die Steuerrekurskommission nicht gesetzgeberisch tätig sein kann. Deshalb ist die

Rekurrentin als Lebenspartnerin des Erblassers nicht generell einer bestimmten Privilegierungsgruppe von § 12 Abs.1 ESchStG zuzuordnen.

Aufgrund all dieser Erwägungen kommt die Steuerrekurskommission zum Schluss, dass der vorliegende Rekurs teilweise gutzuheissen und die ursprüngliche Bemessungsgrundlage um ein Drittel auf Fr. 151'196.– zu reduzieren ist.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen. Die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer wird um ein Drittel auf Fr. 151'196.–, reduziert.