

Erbschaftssteuer

Härteparagraf

Reduktion wegen langandauerndem Konkubinats gleichgeschlechtlicher Partner

Entscheidung der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft Nr. 2/1998 vom 23. Januar 1998

Hat eine gleichgeschlechtliche Lebensgemeinschaft mehr als fünf Jahre gedauert und hat der Erbe den Erblasser während längerer Zeit gepflegt, so bedeutet die Anwendung des Erbschaftssteuersatzes für Nichtverwandte eine Härte. Es rechtfertigt sich daher, gestützt auf den Härteparagrafen die Bemessungsgrundlage um einen Drittel zu reduzieren.

Sachverhalt:

1. Im März 1995 verstarb X, der Lebenspartner des Rekurrenten. In einer eigenhändigen letztwilligen Verfügung hatte X seinen Lebenspartner als Universalerben eingesetzt. Die Eltern respektierten diesen Willen nicht, sondern bestanden auf ihrem Pflichtteil. Die Parteien einigten sich schliesslich zur Aufteilung des Nachlasses. Der Rekurrent erbt gemäss Abrechnung des Erbschaftsamtes Z Fr. 94'017.–.

Mit Rechnung Nr. A 14-35318.1 vom 6. September 1996 wurde beim Rekurrenten die Erbschaftssteuer in Höhe von Fr. 29'094.– erhoben. Eine dagegen zuerst erhobene Einsprache zog der Vertreter des Rekurrenten mit Schreiben vom 11. April 1997 zurück.

2. a) Mit Schreiben vom 11. April 1997 stellte der Vertreter des Pflichtigen ein Gesuch gemäss § 183 StG um Behandlung als Lebenspartner analog zu Ehegatten, eventualiter gemäss § 12 Abs. 1 lit. b oder c des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer.

Zur Begründung machte der Vertreter im wesentlichen geltend, der Gesuchsteller habe den Nachlass allein geregelt, d.h. die Auflösung und der Verkauf der Eigentumswohnung des Lebenspartners sowie alle weiteren Verpflichtungen im Zusammenhang mit dem Nachlass. Der Gesuchsteller habe seinen Lebenspartner, den verstorbenen X, Mitte Mai 1990 kennengelernt. Dieser habe damals eben seine Eigentumswohnung in Y erworben, wo er auch angemeldet geblieben sei. Die beiden Partner hätten aber de facto beim Gesuchsteller in C gelebt, wo seine Familie einen Gewerbebetrieb führe.

An Pfingsten 1993 habe der Erblasser einen epileptischen Anfall erlitten, der wie sich herausstellen sollte, HIV-bedingt gewesen sei. Seit diesem Zeitpunkt sei er zu

100 % arbeitsunfähig gewesen und habe ab Frühjahr 1994 bis zu seinem Tod eine IV-Rente sowie Krankentaggelder bezogen. In der Zeit von der Erkrankung bis zu seinem Tod sei der Erblasser auf Pflege angewiesen gewesen, die vom Gesuchsteller in der gemeinsamen Wohnung sichergestellt worden sei. In der Folge seien mehrfach vorübergehende Aufenthalte im Kantonsspital Basel notwendig geworden, und die letzten Tage hätte der Erblasser, umsorgt von seinem Lebenspartner, im «Basel Lighthouse» an der Hebelstrasse 90 verbracht.

§ 183 StG beschlage die Behandlung von Härtefällen. Die Härte sei im vorliegenden Fall weniger eine wirtschaftliche als eine sachlich begründete. Zum einen habe der Gesetzgeber die Konsequenzen seiner Normierung für gleichgeschlechtliche Paare nicht vorausgesehen. Zum andern sei der Umstand stossend, dass die Eltern, die sich um den Sohn nie gekümmert hätten, in den Genuss eines privilegierten Steuersatzes von knapp 6% kämen, während beim Gesuchsteller etwas mehr als 29% zugrundegelegt worden sind.

Es dürfe in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen werden, dass die rechtliche Gleichstellung gleichgeschlechtlicher Paare bzw. bestehende Diskriminierungen heute auch von der Politik zur Kenntnis genommen worden seien und einer rechtlichen Regelung zugeführt werden sollen. Ein entsprechendes Postulat der nationalen Kommission für Rechtsfragen sei vom Parlament inzwischen an den Bundesrat überwiesen worden.

Auch das Bundesgericht habe schon, wenngleich in einem anderen Konnex (ausländerrechtliche Fragen) festgestellt, dass sich aus den gesetzlichen Regelungen für gleichgeschlechtliche Partnerschaften Härtefälle ergeben können (vgl. BGE vom 22.5.1992, publiziert in EuGRZ, 20. Jg., Heft 22–23 vom 22.12.1993). Auch die höchstrichterliche Instanz anerkenne damit, dass gesetzliche Normierungen mitunter nicht alle Konsequenzen voraussehen und zu Härtefällen würden führen können.

b) Mit Entscheidung vom 6. Mai 1997 wies die kantonale Taxationskommission das Gesuch um Befreiung von der Erbschaftssteuer in Anwendung von § 183 StG ab.

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 Erbinsetzung 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-, des Sozial- 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. Jedenfalls sei es nicht Sache der Taxationskommission, in Anwendung von § 183 StG eine solche Gleichstellung herbeizuführen, da eine Härte im Sinne dieser Bestimmung eine aus dem Gesetz resultierende Unbilligkeit in einem vom Gesetzgeber nicht voraussehbaren Einzelfall voraussetze.

3. Mit Schreiben vom 4. Juli 1997 resp. 20. Oktober 1997 (Begründung) erhob der Vertreter Rekurs und beantragte, 1. der Rekurrent sei in Anwendung von § 183 StG von der Erbschaftssteuer zu befreien. *Eventualiter*: Die Erbschaftssteuer sei insofern zu reduzieren, als auf den Rekurrenten der für Eltern und Stiefkinder massgebende Steuersatz (§ 12 Abs. 1 lit. b des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer), *subeventualiter* der für Geschwister massgebende Steuersatz (§ 12 Abs. 1 lit. c des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer) anzuwenden sei. 2. Unter o/e-Kostenfolge.

Zur Begründung wurde im wesentlichen angeführt, nach der ständigen Praxis der Steuerrekurskommission werde die Härte im Sinne von § 183 StG angenommen, wenn die vom Gesetz vorgesehene Folge in einem vom Gesetzgeber nicht vorhergesehenen Einzelfall zu einer Unbilligkeit führen würde. Darin gründe denn auch die von der Steuerrekurskommission bzw. der Taxationskommission in immer wiederkehrender Formulierung geforderte sogenannte objektive Härte, die bei den Objektsteuern nach ständiger Praxis den massgebenden Gesichtspunkt darstellen solle (vgl. BLStPr, Bd. XI, S. 510). Die subjektive Komponente, die aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip folge, habe bei den Objektsteuern bezüglich Härtefall gemäss ständiger Praxis der Taxationskommission und der Steuerrekurskommission lediglich untergeordnete Bedeutung. Es sei nun nicht einzusehen, mit welcher Begründung Erbschaftssteuern anders behandelt werden sollen als Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern. Tatsache ist, dass all diesen Steuern ein Vermögensanfall vorausgehe, weshalb eine «subjektive Härte im engeren Sinn» nie gegeben sein dürfte.

Im Entscheid Nr. 216/1995 vom 27. Oktober 1995 i.S. A.S. habe die Steuerrekurskommission festgehalten, dass der Gesetzgeber bei der Normierung der verschiedenen Steuerkategorien offensichtlich nicht bedacht habe, dass die Motivation für die Privilegierung im Erb- und im Erbschaftssteuerrecht nicht die Blutsverwandtschaft, sondern die tatsächliche Nähe zu einer Person, welche sich z.B. auch in einem Konkubinatsverhältnis ausdrücken könne, liege. Eine steuerliche Privilegierung, die primär nur auf der Abgrenzung «Verwandtschaft-Nichtverwandtschaft» beruhe, sei stossend. Die tatsächliche Nähe zum Erblasser könne durchaus stärker gewichtet werden als das blosse Bestehen einer Blutsverwandtschaft. Die gesetzliche Regelung berücksichtige zudem nicht, dass eine Beziehungsnähe unter Umständen bloss aus tatsächlichen oder psychologischen Gründen nicht zur Heirat ge-

führt habe (vgl. *Adrian Muster*, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Muri b. Bern 1990, S. 110). Verschiedene Eheautoren würden darin einen Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot sehen, wenn der Gesetzgeber dem Vergleich von Ehepaaren mit Konkubinatspaaren völlig ausweiche (vgl. hierzu *Thomas Ramseier*, Die basellandschaftliche Erbschafts- und Schenkungssteuer, Liestal 1989, S. 177). All diese Überlegungen, die ihren Ursprung in einem Konkubinatsverhältnis zwischen Mann und Frau hätten, müssten ohne weiteres auch auf gleichgeschlechtliche Konkubinatspartner Anwendung finden. Sie würden in diesem Fall sogar noch dadurch verstärkt, dass gleichgeschlechtliche Paare rechtlich erst gar nicht die Möglichkeit der Eheschliessung hätten. Insofern erscheine der Entscheid der Taxationskommission geradezu willkürlich, wenn sie auf S. 3 ausführe, dass lediglich Konkubinatspartner ungleichen Geschlechts über § 183 StG steuerrechtlich privilegiert werden könnten, Lebenspartner gleichen Geschlechts jedoch nicht.

Auch die Auffassung der Vorinstanz, die vorliegende Lebensgemeinschaft sei zu kurz und der Pflegeaufwand nicht aussergewöhnlich, vermöge, immer auch im Hinblick auf die Praxis der Steuerrekurskommission, nicht zu überzeugen. Im zitierten Entscheid Nr. 216/1995 habe die Lebensgemeinschaft zwar 10 Jahre gedauert, der erbrachte Pflegedienst jedoch lediglich einige wenige Monate. Es sei nun wahrlich nicht einzusehen, weshalb ein mehrjähriges Konkubinatsverhältnis gefordert werden solle. Das Bundesgericht habe sich schon mit der Lage gleichgeschlechtlicher Paare im Zusammenhang mit der Frage der Aufenthaltsbewilligung für den ausländischen Partner auseinandergesetzt und einen Härtefall bei «schon länger andauernder Lebensgemeinschaft» bejaht und festgestellt, dass die bisherige Dauer der Beziehung (in casu zum Urteilszeitpunkt 4 Jahre) nicht der einzige Massstab sein könne. Vielmehr müssten alle Gesichtspunkte und besonderen Umstände des Einzelfalls in die Entscheidung einbezogen werden (vgl. BGE Nr. 2A.91/1991 vom 22.5.1992, E. 7. a–d, publiziert in EuGRZ, 20. Jg., Heft 22–23, S. 562 ff.).

Es sei dem Rekurrenten ferner unerklärlich, welcher Pflegedienst, wenn nicht derjenige an einem an Aids erkrankten Partner, für die Vorinstanz «aussergewöhnlich» genug sei, um eine Härte zu begründen.

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 festgestellt, dass die sogenannte «tatsächliche Nähe», die zur Privilegierung der Ehegatten im Erbschaftssteuerrecht führe, auch bei einem länger dauernden Konkubinatsverhältnis bestehen könne. Zweifellos sei die erwähnte «tatsächliche Nähe» auch bei einem länger dauernden Konkubinatsverhältnis 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.

Im weiteren habe das Bundesgericht betont, dass seine Überlegung zur rechtsgleichen Behandlung von Ehepaaren und Konkubinatspaaren bei der Einkommens- und Vermögenssteuer nicht einfach auf andere Steuerarten übertragen werden könnten. Deshalb sei eine ungleiche Behandlung von Konkubinats- und Ehepaaren bei der Erbschaftssteuer nicht verfassungswidrig. Sie entspreche der geltenden Rechtsordnung.

Aus den Beilagen zum Rekurs lasse sich entnehmen, dass zurzeit auf eidgenössischer Ebene zwei Petitionen mit unterschiedlichen Zielsetzungen hängig seien: «Gleiche Rechte für gleichgeschlechtliche Paare» einerseits und «Für die Forderung gesunder Familien und gegen die Gleichstellung gleichgeschlechtlicher Paare» andererseits. Sowohl die Kommission für Rechtsfragen als auch das EJPD hätten diese beiden Petitionen nicht gemeinsam mit Fragen zum Konkubinat behandeln und eine Vermischung der beiden Formen des Zusammenlebens vermeiden wollen.

5. a) Mit Schreiben vom 18. November 1997 liess der Vertreter des Rekurrenten einen Entscheid der Taxationskommission vom 21. Oktober 1997 zukommen. Zudem erwähnte er, dass er den Eindruck nicht los werde, dass die Taxationskommission selbst bei gleich gelagerten Fällen einmal so und einmal anders entscheide.

b) Mit Schreiben vom 25. November 1997 reichte die Taxationskommission eine entsprechende Stellungnahme ein.

Die Taxationskommission habe es bisher immer abgelehnt, in Anwendung von § 183 StG Konkubinatspaare erbschaftssteuerrechtlich wie Ehepaare zu betrachten. Darin werde sie durch das Bundesgerichtsurteil vom 2. September 1997, auf das bereits mehrfach hingewiesen worden sei, bestätigt. Im weiteren sei die Praxis der Taxationskommission die Erbschaftssteuer bei länger dauernden Konkubinaten dann zu reduzieren, wenn der überlebende Partner dem Verstorbenen besondere Pflege und Betreuung haben zukommen lassen.

Beim vorliegenden Fall gehe es nun nicht um ein Konkubinat, sondern um eine gleichgeschlechtliche Partnerschaft. Insofern seien es nicht gleichgelagerte, sondern eben verschiedene Fälle.

6. Der Vertreter des Rekurrenten ersuchte um persönliche Vorladung zur Verhandlung.

7. Mit Ausnahme des Vertreters des Rekurrenten, der seinen Hauptantrag zurückzog, hielten die Parteien 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 hauptsächlichlichen 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 halbbürtige Geschwister, Grosseltern und Stiefgrosskinder, Urgrosseltern, Schwiegerkinder, Schwiegereltern und Stiefeltern, Onkel, Tante, Nefte, Nichte, Grossonkel, Grosstante, Grossnefte, 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) Der Rekurrent hat mit dem Erblasser während rund 6 Jahren im Konkubinat gelebt. Er hat den Erblasser während 2 Jahren vor seinem Tod intensiv gepflegt und betreut.

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 Schenkungssteu-

erreicht, Muri b. Bem 1990, S. 110, Fn. 117 für das Pflegekindverhältnis). Verschiedene Autoren sehen dann 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 Steuerrekurskommission ist der Auffassung, dass die überwähnten und auch nachfolgenden Überlegungen, die ihren Ursprung in einem Konkubinatsverhältnis zwischen Mann und Frau haben, ohne weiteres auch auf gleichgeschlechtliche Konkubinatspartner Anwendung finden müssen.

Das Bundesgericht hat sich im übrigen schon mit der Lage gleichgeschlechtlicher Paare im Zusammenhang mit der Frage der Aufenthaltsbewilligung für den ausländischen Partner auseinandergesetzt und einen Härtefall bei schon länger andauernden Lebensgemeinschaften bejaht (BGE Nr. 2A.91/1991 vom 22. Mai 1992, E. 7. a–d, publ. in EuGRZ, 20. Jg., Heft 22–23, S. 562 ff.).

c) 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.

d) Nach Art. 153 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB) endet die Pflicht zur Bezahlung einer Scheidungsrente, wenn der berechtigte Eheteil sich wieder verheiratet. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist der Wiederverheiratung das sogenannte qualifizierte Konkubinatsverhältnis gleichgestellt, obwohl eine rechtliche Unterstützungspflicht beim Konkubinatsverhältnis fehlt. Hat ein Konkubinatsverhältnis 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).

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

Bei der Anwendung des Härteparagrafen ist zudem nicht nur zu berücksichtigen, dass das Legalitätsprinzip grosse Zurückhaltung verlangt, sondern auch, dass

die Steuerrekurskommission nicht gesetzgeberisch tätig sein kann. Deshalb ist der Rekurrent als Lebenspartner 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. 62'678.– 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. 62'678.– reduziert.