



**Entscheid vom 25. August 2017 (510 16 36)**

---

**Stiefkindverhältnis**

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter Dr. Ph. Spitz,  
Dr. L. Schneider, M. Zeller, J. Felix, Gerichtsschreiber D. Brügger

Parteien **A.**\_\_\_\_,

**Rekurrentin**

gegen

**Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft**, Rheinstrasse 33,  
4410 Liestal,

**Rekursgegnerin**

betreffend **Erbschaftssteuer**

## **Sachverhalt:**

1. Mit Veranlagungsverfügung der Erbschaftssteuer vom 31. August 2015 wurde die Rekurrentin zur Bezahlung einer Erbschaftssteuer von Fr. 84'186.75 (= Fr. 1'172'490.-- ./ . Freibe-  
trag von Fr. 50'000.-- = Fr. 1'122'490.--; Fr. 1'122'490.-- x 7.5%) verpflichtet.
2. Mit Schreiben vom 28. September 2015 erhob die damalige Vertreterin der Rekurrentin Einsprache und machte geltend, die Begründung werde nachgereicht.
3. Mit Einspracheentscheid vom 31. März 2016 wies die Steuerverwaltung die Einsprache mangels Nachreichung einer Einsprachebegründung bzw. steuermindernder Tatsachen ab.
4. Mit Eingabe vom 2. Mai 2016 erhob die Pflichtige Rekurs und beantragte mit Rekursbe-  
gründung vom 19. Mai 2016, 1. Es sei der Einspracheentscheid und die Veranlagungsverfü-  
gung der Erbschaftssteuer aufzuheben, 2. Eventualiter sei die Frist zur Einsprache gegen die  
Veranlagungsverfügung der Erbschaftssteuer wieder herzustellen, 3. Subeventualiter sei der  
Betrag von Fr. 84'186.75 aufgrund des Vorliegens eines Härtefalles zu erlassen, 4. Unter  
o-Kostenfolge. Zur Begründung machte sie geltend, sie habe ab dem 14. Altersjahr mit ihrem  
Stiefvater in häuslicher Gemeinschaft, in einem praktisch echten Vater-Tochter-Verhältnis, ge-  
lebt.
5. Mit Vernehmlassung vom 23. Juni 2016 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung  
des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, der Nachweis für das zehnjährige Zusammenle-  
ben vor dem fünfundzwanzigsten Altersjahr sei nicht erbracht worden.
6. Mit Verfügung des Steuergerichts vom 23. September 2016 wurde der Rekurs vom  
2. und die Rekursbegründung vom 19. Mai 2016 bzw. das im Subeventualbegehren Nr. 3 ge-  
stellte Härtefallgesuch zuständigkeitshalber als Gesuch um Anwendung des Härteparagrafen  
zur direkten Erledigung an die Taxations- und Erlasskommission überwiesen.

7. Mit Entscheid der Taxations- und Erlasskommission vom 24. Januar 2017 wurde das Härtefallgesuch abgewiesen.

8. Mit Verfügung des Steuergerichts vom 4. April 2017 wurde, nachdem der Entscheid der Taxations- und Erlasskommission unangefochten in Rechtskraft erwachsen war, der Rekurrentin Frist zur Mitteilung dahingehend gesetzt, ob sie am Rekurs festhält oder denselben zurückzieht.

9. Mit Eingabe vom 8. Mai 2017 machte die damalige Vertreterin der Rekurrentin geltend, an den Begehren Nr. 1, 2 und 4 der Rekursbegründung vom 19. Mai 2016 werde festhalten. Zur Begründung machte sie geltend, die Rekurrentin habe ihren Stiefvater auch im Alter betreut.

10. Mit Eingabe vom 16. Mai 2017 teilte die Rekurrentin mit, dass sie sich nicht mehr vertreten lasse.

11. Anlässlich der heutigen Verhandlung hält die Steuerverwaltung an ihrem Begehren fest.

#### **Das Steuergericht zieht in Erwägung:**

1. Das Steuergericht ist gemäss § 19 des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 7. Januar 1980 (ESchStG) i.V.m. § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Vorab stellt sich die Frage, ob im vorliegenden Verfahren über die Anwendung des Härteparagrafen zu befinden ist.

a) Gemäss § 183 Abs. 1 StG kann die Taxations- und Erlasskommission von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abweichen. Das Steuergericht ist gemäss § 183 Abs. 4 StG erst im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens zuständig, d.h. wenn ein bereits gefällter Entscheid der Taxations- und Erlasskommission angefochten wird.

b) Vorliegend wurde mit Rekursbegründung vom 19. Mai 2016 um Anwendung des Härteparagrafen ersucht. Da über ein Härtefallgesuch erstmalig zwingend die Taxations- und Erlasskommission zu entscheiden hat und deshalb ein solches Gesuch nicht direkt beim Steuergericht anhängig gemacht werden darf, wurde das Gesuch mit Verfügung des Steuergerichts vom 23. September 2016 zuständigkeitshalber zur direkten Erledigung an die Taxations- und Erlasskommission überwiesen. Der alsdann erfolgte Entscheid der Taxations- und Erlasskommission vom 24. Januar 2017 ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Daher ist im vorliegenden Verfahren nicht über die Anwendung des Härteparagrafen zu befinden, umso mehr als auch die damalige Vertreterin der Rekurrentin mit Eingabe vom 8. Mai 2017 geltend machte, dass die Rekurrentin an den Begehren Nr. 1, 2 und 4 der Rekursbegründung vom 19. Mai 2016 und damit gerade nicht an Begehren Nr. 3 um Anwendung des Härteparagrafen festhalte.

3. Damit unterliegt der Beurteilung, ob die Steuerverwaltung zu Recht eine Erbschaftssteuer erhoben hat.

4. Die Rekurrentin macht geltend, sie sei von der Erbschaftssteuer zu befreien, da sie ab dem 14. Altersjahr mit ihrem Stiefvater in häuslicher Gemeinschaft in einem praktisch echten Vater-Tochter-Verhältnis gelebt habe. Sie habe ihren Stiefvater auch im Alter betreut.

a) Gemäss § 9 Abs. 1 lit. b ESchStG sind Ehegatten, Eltern und direkte Nachkommen sowie die eingetragene Partnerin oder der eingetragene Partner des Erblassers oder Schenkers von der Erbschafts- und der Schenkungssteuer befreit. Gemäss Abs. 2 der Bestimmung sind den direkten Nachkommen gemäss lit. b Stief- und Pflegekinder gleichgestellt, wenn diese vor Erreichen des fünfundzwanzigsten Altersjahres während mindestens zehn Jahren mit der zuwendenden Person in häuslicher Gemeinschaft gelebt haben.

b) Im Zuge der Änderung der Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes, neue Steuerklassen, Steuersätze und Freibeträge, wurde § 9 Abs. 2 ESchStG mit Inkrafttreten per 1. Juli 2010 neu ins Gesetz aufgenommen (Landratsvorlage vom 28. Oktober 2008, Bericht der Finanzkommission an den Landrat vom 11. März 2009, Protokolle der Landratssitzungen vom 23. April und 7. Mai 2009 [Vorlage Nr. 2008-272]). Gemäss Landratsvorlage rechtfertigt sich in besonderen Fällen eine Gleichstellung der Stief- und Pflegekinder mit den steuerbefreiten direkten Nachkommen. So soll eine Steuerbefreiung für besonders langjährige und daher vermuthungsweise sehr enge Beziehungsverhältnisse gewährt werden. Es sei daher vorgesehen, dass bei mindestens fünfjähriger häuslicher Gemeinschaft des Stief- oder Pflegekindes mit seinen „Eltern“ keine Erbschafts- oder Schenkungssteuer erhoben werde. Die fünfjährige häusliche Gemeinschaft müsse allerdings im Zeitraum ab Geburt bis zum fünfundzwanzigsten Geburtstag des Kindes liegen. Diese altersmässige Begrenzung lasse sich damit begründen, dass das für die Steuerbefreiung geforderte enge Beziehungsverhältnis ab einem gewissen Alter nicht mehr entstehen könne. So entwickle beispielsweise ein dreissigjähriges Kind, dessen Mutter oder Vater wieder heirate, keine so enge Beziehung zur Stiefmutter oder zum Stiefvater, die eine Gleichstellung mit den direkten Nachkommen rechtfertige würde. Aufgrund einer Anregung der Finanzkommission wurde die Dauer der häuslichen Gemeinschaft alsdann auf mindestens zehn Jahren festgelegt.

c) Für eine Steuerbefreiung gemäss § 9 Abs. 2 ESchStG müssen also zwei Voraussetzungen erfüllt sein, einerseits das Stiefkindverhältnis, andererseits das Leben in häusliche Gemeinschaft mit der zuwendenden Person vor Erreichen des fünfundzwanzigsten Altersjahres während mindestens zehn Jahren.

5. Zunächst stellt sich die Frage, ob die Rekurrentin Stiefkind des Erblassers war. Unter Stiefkindern versteht man nicht gemeinsame Kinder von Ehepaaren. Stiefeltern haben keine elterliche Sorge, haben indes dem Ehegatten gemäss Art. 299 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) vom 10. Dezember 1907 in der Ausübung der elterlichen Sorge gegenüber dessen Kindern in angemessener Weise beizustehen und ihn zu vertreten, wenn es die Umstände erfordern. Dass vorliegend ein Stiefkindverhältnis zwischen der Rekurrentin und dem Erblasser vorlag, ist unbestritten.

6. Weiter ist zu prüfen, ob das Erfordernis des mindestens zehnjährigen Lebens in häuslicher Gemeinschaft vor Erreichen des fünfundzwanzigsten Altersjahres der Rekurrentin mit dem Erblasser erfüllt ist.

a) Die Idee hinter der Steuerbefreiung und damit der Gleichstellung mit den direkten Nachkommen liegt gemäss Gesetzgeber darin, dass bei einem Stief- oder Pflegekindverhältnis und häuslicher Gemeinschaft von mindestens zehn Jahren vermutungsweise eine solche Nähe aufgebaut worden ist wie bei eigenen Nachkommen. Entscheidend ist aber, dass das mindestens zehnjährige Leben mit der zuwendenden Person in häuslicher Gemeinschaft vor Erreichen des fünfundzwanzigsten Altersjahres erfüllt wird (Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 22. Mai 2015, 510 15 21, E. 6, publ. in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Bd. XXII, S. 331 ff.).

b) Der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen obliegt der Steuerbehörde, während der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt. Dieser hat die steuermindernde Tatsache nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 140 II 248, E. 3.5; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. A. Zürich 2016, S. 519; Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 19 N 8 ff.; StGE vom 28. April 2017, 510 17 13, E. 2d).

c) Die Rekurrentin hat keine Unterlagen, welche das strittige zehnjährige Leben in häuslicher Gemeinschaft vor Erreichen des fünfundzwanzigsten Altersjahres dokumentieren würden, wie beispielsweise Informationen der Wohngemeinde oder Auszüge aus dem Familienbüchlein, ins Recht gelegt. Auch mit den eingereichten Fotos, der Liste mit Personen „Referenzen über die Beziehung zwischen meinem Stiefvater und mir“ und dem Text der Trauerrede bei der Beerdigung des Stiefvaters kann dieser Nachweis nicht erbracht werden. Diese Unterlagen und die Tatsache, dass die Rekurrentin als Erbin eingesetzt wurde, belegen lediglich, dass eine praktisch echte Vater-Tochter-Beziehung vorgelegen hat. Welches Verhältnis ein Stiefkind zum Erblasser hatte, spielt indes keine Rolle. Einzig entscheidend ist, aufgrund eines bewussten Entscheides des Gesetzgebers, dass die vorgenannte objektive Voraussetzung des zehnjährigen Lebens in häuslicher Gemeinschaft vor Erreichen des fünfundzwanzigsten Altersjahres erfüllt wird. Da der Rekurrentin dieser Nachweis nicht gelingt, hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Dazu kommt, dass sich aufgrund des ins Recht gelegten, von der Rekurrentin verfassten Textes „Über meine Beziehung zu meinem Stiefvater“ gar das Gegenteil ergibt. Ge-

mäss ihren Aussagen im vorgenannten Text hat die Rekurrentin ihren Stiefvater nämlich mit 14 Jahren, also im Jahr 1976, kennengelernt und ist sie im Jahr 1983 ausgezogen, so dass die Voraussetzung des zehnjährigen Lebens in häuslicher Gemeinschaft gar nicht erfüllt sein kann. Daran ändert auch nichts, dass die Rekurrentin gemäss dem vorgenannten Text ihren Stiefvater bis zu dessen Tod gepflegt hat, da sie dann nicht mit ihm in häuslicher Gemeinschaft gelebt hat, zumal sie in jenem Zeitpunkt das fünfundzwanzigste Altersjahr längst überschritten hatte.

7. Abschliessend stellt sich die Frage, wie Stiefkinder erbschafts- und schenkungsrechtliche besteuert werden. Gemäss § 12 Abs. 1 lit. a ESchStG beträgt der Steuersatz der Erbschafts- und Schenkungssteuer für Stief- und Pflegekinder, nach Abzug eines Freibetrages von Fr. 50'000.--, 7,5%. Entsprechend wurde der Rekurrentin mit der eingangs erwähnten Veranlagungsverfügung der Erbschaftssteuer vom 31. August 2015 zu Recht eine Erbschaftssteuer von Fr. 84'186.75 (= Fr. 1'172'490.-- ./.. Freibetrag von Fr. 50'000.-- = Fr. 1'122'490.--; Fr. 1'122'490.-- x 7.5%) auferlegt.

Damit erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

8. Ausgangsgemäss hat die Rekurrentin gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) Verfahrenskosten von Fr. 1'000.-- zu bezahlen.

**Demgemäss wird erkannt:**

- ://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Rekurrentin hat Verfahrenskosten von Fr. 1'000.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
3. Mitteilung an die Rekurrentin (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basellandschaft (3).