

**Kantonale direkte Steuern. Art. 151 Abs. 1 und 2, Art. 155 Abs. 1 lit. a, Art. 156 Abs. 1 und Art. 158 Abs. 1 lit. c StG. Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid, eine Erbschaftssteuer aufgrund fehlender Konkubinatsvoraussetzungen auf den im Testament festgesetzten Betrag zu veranlagern. Steuerpflichtig ist die Person, welche das übergehende Vermögen empfängt. Steuerfrei sind Zuwendungen an Personen, die im Zeitpunkt der Zuwendung oder des Todestages seit mindestens fünf Jahren in einem gemeinsamen Haushalt mit dem Erblasser in einem eheähnlichen Verhältnis gelebt haben. Als eheähnliches Verhältnis gilt eine auf längere Zeit, wenn nicht auf Dauer angelegte umfassende Lebensgemeinschaft von zwei Personen unterschiedlichen Geschlechts mit grundsätzlichem Ausschliesslichkeitscharakter, die sowohl eine geistig-seelische, als auch eine körperliche und eine wirtschaftliche Komponente aufweist und auch etwa als Wohn-, Tisch- und Bettgemeinschaft bezeichnet wird. Ein Konkubinat kann als gefestigt gelten, wenn es bereits fünf Jahre gedauert hat. Nach der Gesetzessystematik ist ein gemeinsamer Haushalt erforderlich. Damit ist eine ständige ungeteilte Wohngemeinschaft gemeint. Befreit von der Steuerpflicht ist somit nur diejenige Lebenspartnerin, welche das Steuerdomizil während fünf Jahren mit dem Erblasser und bis dessen Tod teilte. Die Besteuerung der Zuwendung erfolgte rechtmässig. Für die Erbschaftssteuerveranlagung wird grundsätzlich auf die von Gesetzes wegen bestehenden oder die letztwillig verfügten Ansprüche der Erben im Zeitpunkt des Erbfalls abgestellt, während die später vollzogene Teilung nicht mehr relevant ist. Die bereits ausgelöste Besteuerung wird nicht dadurch beseitigt, dass die Erben anlässlich der Teilung von der gesetzlichen oder letztwilligen Erbfolge abweichen. Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde.**

Obergericht, 10. April 2015, OG V 14 34

#### **Aus den Erwägungen:**

2. Strittig ist primär die verweigerte Steuerbefreiung von der Erbschaftssteuer. Es herrscht Uneinigkeit darüber, wie der Steuerbefreiungstatbestand von Art. 158 Abs. 1 lit. c StG zu verstehen ist. Es gilt dessen Tragweite zu klären. Es hat somit eine Gesetzesauslegung stattzufinden.

Massgebend für jede Auslegung ist in erster Linie der Wortlaut der fraglichen Bestimmung. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, so muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden, wobei alle Auslegungselemente zu berücksichtigen sind (Methodenpluralismus). Dabei kommt es namentlich auf die Entstehungsgeschichte, auf den Zweck der Norm, auf die ihr zugrunde liegenden Wertungen und auf den Sinnzusammenhang an, in dem die Norm steht. Die Gesetzesmaterialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber als Hilfsmittel, den Sinn der Norm zu erkennen (BGE 139 III 372 f. E. 3.2). Nach der Rechtsprechung darf die Auslegung vom klaren Wortlaut eines Rechtssatzes nur dann abweichen, wenn triftige Gründe dafür bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergibt. Solche triftigen Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift und aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben. Entscheidend ist danach nicht der vordergründig klare Wortlaut einer Norm, sondern der wahre Rechtssinn, welcher durch die anerkannten Regeln der Auslegung zu ermitteln ist (BGE 140 III 292 E. 2.1, 139 III 479 f. E. 6, 139 III 81 f. E. 4.3, 138 V 94 E. 5.1).

3. Der Erbschaftssteuer unterliegen gemäss Art. 151 StG alle Vermögensübergänge (Erbfälle und Zuwendungen) kraft gesetzlichen Erbrechts oder aufgrund einer Verfügung von Todes wegen (Abs. 1). Zu den steuerbaren Vermögensübergängen gehören insbesondere solche aufgrund von Erbeinsetzung und Nacherbeneinsetzung, Vermächtnis, Erbvertrag, Schenkung auf den Todesfall und Errichtung einer Stiftung auf den Todesfall (Abs. 2). Die Steuerpflicht besteht unter anderem, wenn die Erblasserin oder der Erblasser den letzten Wohnsitz im Kanton hatte (Art. 155 Abs. 1 lit. a StG). Steuerpflichtig ist nach Art. 156 Abs. 1 StG die Person, welche das übergehende Vermögen empfängt (Erbschaft, Vermächtnis, Schenkung, Berechtigung, Begünstigung). Steuerfrei sind nach Art. 158 Abs. 1 StG Zuwendungen an die Ehegattin oder den Ehegatten (lit. a); an Verwandte in auf- und absteigender Linie, eingeschlossen Adoptiv- und Stiefkinder (lit. b); an Personen, die im Zeitpunkt der Zuwendung oder des Todestages zusammen mit minderjährigen Kindern oder seit mindestens fünf Jahren in einem gemeinsamen Haushalt mit der Erblasserin, dem Erblasser, der Schenkerin oder dem Schenker in einem eheähnlichen Verhältnis gelebt haben (lit. c).

4. Sachverhaltsmässig ist unbestritten, dass X sel. und die Beschwerdeführerin per 1. September 2006 nach Altdorf gezogen sind. Ende März 2010 meldete sich die Beschwerdeführerin in Altdorf ab und verlegte ihren Wohnsitz in die Gemeinde Nottwil. Dagegen behielt X sel. sein Steuerdomizil (steuerrechtlicher Wohnsitz) in Altdorf.

Damit sei aus Sicht der Vorinstanz der gemeinsame Haushalt aufgehoben worden, mithin wäre eine Steuerbefreiung nicht in Betracht gekommen. Eine solche bedinge vielmehr, dass der Erblasser und die Konkubinatspartnerin als Zuwendungsempfängerin denselben steuerrechtlichen Wohnsitz hätten. Die Steuerpflicht leite sich aus dem Wohnsitz des Erblasser ab (Art. 155 Abs. 1 lit. a StG). Dieser befinde sich an der einwohnerpolizeilich gemeldeten Adresse. Aus der Gesetzessystematik ergebe sich, dass der gemeinsame Haushalt im Sinne von Art. 158 Abs. 1 lit. c StG nur am Steuerdomizil des Erblassers geführt werden könne. Demgegenüber macht die Beschwerdeführerin geltend, dass ein gemeinsamer Wohnsitz nicht verlangt sei. Somit spiele es keine Rolle, wenn der gemeinsame Haushalt abwechselnd an zwei Orten gelebt worden sei.

5. a) Aus dem Wortlaut von Art. 158 Abs. 1 lit. c StG geht hervor, dass die Steuerbefreiung vom Vorhandensein einer mindestens fünf Jahre andauernden Wohngemeinschaft mit ehelichem Charakter abhängig gemacht wird. Dass ein gemeinsamer (steuerrechtlicher) Wohnsitz bestehen muss, erschliesst sich hingegen aus dem Gesetzeswortlaut nicht eindeutig. Im Gegensatz dazu enthält etwa das Gesetz über die direkten Steuern des Kantons Basel-Stadt (Steuergesetz, SG 640.100) – ohne Konkubinats- und Ehepaare gleichstellen zu wollen – betreffs Erbschaftssteuer eine klarere Bestimmung. Danach beträgt die Steuer 6 Prozent bei Personen, welche zum Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs mit der zuwendenden Personen seit mindestens fünf Jahren in gemeinsamem Haushalt mit gleichem steuerrechtlichem Wohnsitz gelebt haben (§ 130 Abs. 3 Steuergesetz; vergleiche auch § 147 Abs. 2 Klasse 1 Steuergesetz des Kantons Aargau [StG, AGS 651.100]; dazu Klöti-Weber/Sigrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl., Muri-Bern 2009, N. 3 zu § 147). Vorliegend erweist sich der Gesetzeswortlaut als nicht hinreichend bestimmt.

b) Dem Bericht und Antrag des Regierungsrates vom 20. April 2010 an den Landrat zum Steuergesetz (S. 33 und 81) kann entnommen werden, dass aufgrund der veränderten Lebensformen die Konkubinats- den Ehepaaren auch in Bezug auf die Erbschafts- und Schenkungssteuer gleichgestellt werden sollen, soweit die Konkubinatspaare nachweislich über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren ein eheähnliches Verhältnis geführt und in einem gemeinsamen Haushalt zusammengelebt hätten. Damit seien Zuwendungen und Erbfälle zwischen Konkubinatspaaren steuerfrei. Dem Gesetzgeber ging es also um die Gleichstellung von Konkubinats- und Ehepaaren.

Eine gesetzliche Definition des Konkubinates lässt sich im Steuerrecht jedoch nicht finden. Es liegt aber nahe, dass der Gesetzgeber zunächst vom Konkubinatsbegriff im Sinne des Familienrechtes gemäss BGE 118 II 235 ausging. Danach gilt als Konkubinat im engeren Sinne eine auf längere Zeit, wenn nicht auf Dauer angelegte umfassende Lebensgemeinschaft von zwei Personen unterschiedlichen Geschlechts mit grundsätzlich Ausschliesslichkeitscharakter, die sowohl eine geistig-seelische, als auch eine körperliche und eine wirtschaftliche Komponente aufweist und auch etwa als Wohn-, Tisch- und Bettgemeinschaft bezeichnet wird. Indessen kommt nicht allen drei Komponenten dieselbe Bedeutung zu. Fehlt die Geschlechtsgemeinschaft oder die wirtschaftliche Komponente, leben die beiden Partner aber trotzdem in einer festen und ausschliesslichen Zweierbeziehung, halten sich gegenseitig die Treue und leisten sich umfassenden Beistand, so ist eine eheähnliche Gemeinschaft zu bejahen. Der Richter hat in jedem Fall eine Würdigung sämtlicher massgeblicher Faktoren vorzunehmen. Die gesamten Umstände des Zusammenlebens sind von Bedeutung, um die Qualität einer Lebensgemeinschaft beurteilen zu können (BGE 118 III 238 E. 3b). Ein Konkubinat kann als gefestigt gelten, wenn es bereits fünf Jahre gedauert hat (Hausheer/Geiser/Aebi-Müller, Das Familienrecht des Schweizerischen Zivilgesetzbuches, 5. Aufl., Bern 2014, Rz. 03.79). Hierbei handelt es sich um eine Schicksalsgemeinschaft ähnlich der Ehe (BGE 118 II 238 E. 3a). Massgebend ist, ob sich die Partner gegenseitig die Treue halten und sich umfassend Beistand leisten (BGE 5C.170/2006 vom 17.10.2008 E. 5.1). Davon ist auch vorliegend auszugehen. Verlangt wird also ein gefestigtes Konkubinat. Der Gesetzgeber machte aber deutlich, dass er hier eine gemeinsame Haushaltung für erforderlich hält. Damit ist eine ständige ungeteilte Wohngemeinschaft gemeint.

c) Natürliche Personen sind gemäss Art. 4 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben (Abs. 1). Einen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (Abs. 2). Am Wohnsitz befindet sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen (Markus Reich, Steuerrecht, 2. Aufl., Zürich 2012, § 11 Rz. 20). Der Lebensmittelpunkt (und somit der steuerrechtliche Wohnsitz) bei einem gefestigten Konkubinatsverhältnis befindet sich meist am Ort, wo das Konkubinatspaar lebt (BGE 2C\_170/2012 vom 12.07.2012 E. 3.1, 2C\_748/2008 vom 19.03.2009 E. 3.1; zum Ganzen Entscheid Obergericht des Kantons Uri vom 25.06.2010, OG V 09 20, publ. in Rechenschaftsbericht über die Rechtspflege des Kantons Uri in den Jahren 2010 und 2011, Nr. 32 S. 164 ff. E. 5c und E. 6; vergleiche Kästli/Teuscher, in Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, 2. Aufl., Bern 2014, Art. 4 N. 34 f.). Dort wird die ständige ungeteilte Wohngemeinschaft gelebt. Es darf angenommen werden, dass – wie auch sonst im Regelfall – die Konkubinatspartner keine unterschiedlichen Steuerdomizile haben. Das hat zur Folge, dass die Lebenspartnerin des Erblassers nur dann von der Erbschaftssteuer befreit ist, wenn sie sein Steuerdomizil teilt (vergleiche Art. 155 Abs. 1 lit. a StG).

d) Es kann nicht gesagt werden, dass dieses Ergebnis den wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht Rechnung trägt. Insbesondere schliesst es den Wochenaufenthalt am Arbeitsort nicht aus. Dieser wird eben nicht zum Steuerdomizil. Vielmehr verbleibt das Steuerdomizil am Aufenthaltsort des Konkubinatspartners (vergleiche Kästli/Teuscher, a.a.O., Art. 4 N. 34). Sodann lässt sich hiermit das Kriterium der gemeinsamen Haushaltung in einem vernünftigen Verhältnis handhaben.

e) Generell kann festgehalten werden, dass das Steuerdomizil nicht schon deswegen dahinfällt, wenn einmal anderswo gewohnt wird. Es ist kein ununterbrochener Aufenthalt notwendig (vergleiche Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 3 N. 17). Daher berühren zeitweilige Unterbrüche im Zusammenleben (aus beruflichen, gesundheitlichen oder anderen schützenswerten Gründen) die Möglichkeit der Steuerbefreiung nicht. Anders sieht es aus, wenn die Absicht dauernden Verbleibens wegfällt. Diesfalls kann nicht mehr von einer Lebensgemeinschaft im

Sinne von Art. 158 Abs. 1 lit. a StG die Rede sein. Diesem Begriff kommt eine eigenständige Bedeutung zu. Die Begriffsbestimmung im Berufsvorsorgerecht ist nicht einschlägig (Art. 20a Abs. 1 lit. a BVG; dazu BGE 138 V 93 f. E. 5.1, 137 V 388 f. E. 3.3, 134 V 379 f. E. 7.1; zum Ganzen Isabelle Vetter-Schreiber, BVG/FZG Kommentar, 3. Aufl., Zürich 2013, Art. 20a N. 12 f.).

f) Weiter erlaubt das Auslegungsergebnis einen problemlosen Vollzug. Es sei daran erinnert, dass im Interesse der Praktikabilität eine gewisse Schematisierung und Pauschalierung des Abgaberechtes unausweichlich und deshalb auch zulässig ist (BGE 131 I 306 E. 3.2.1; BGE 2C\_77/2013 vom 06.05.2013 E. 4.1; Silvia Maria Senn, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen, Zürich 1999, S. 126 f.).

Insgesamt ist die Praxis der Vorinstanz nicht zu beanstanden. Sie ist denn auch auf den vorliegenden Fall zur Anwendung zu bringen.

6. Die von der Beschwerdeführerin mit X sel. geführte Lebensgemeinschaft stellt mangels identischen Steuerdomizils nicht eine Partnerschaft im Sinne von Art. 158 Abs. 1 lit. c StG dar. Nebstdem ist die Behauptung, dass alternierend in Altdorf und Nottwil stets eine gemeinsame Haushaltung geführt worden sei, angesichts der Berufstätigkeit der Beschwerdeführerin und der gesundheitlichen Situation von X sel. nicht überzeugend. Ferner dürften die im Laufe des Verfahrens beigebrachten Zeugnisse, die ein dauerhaftes Zusammenleben bescheinigen sollen, teils aus Gefälligkeit abgelegt worden sein. Letztlich wäre es der Beschwerdeführerin vorliegend möglich gewesen, auch wenn sie streckenweise in Nottwil wohnte, ihr Steuerdomizil in Altdorf zu belassen. Insgesamt besteht also auch aufgrund der Umstände des konkreten Falles kein Anlass generell oder einzelfallweise auf das Auslegungsergebnis respektive die vorinstanzliche Praxis zurückzukommen (vergleiche Klöti-Weber/Sigrist/Weber, a.a.O., N. 3 zu § 147).

7. Der Beschwerdebeurteilung kann entnommen werden, dass die Beschwerdeführerin eventuell die Herabsetzung der Erbschaftssteuer auf Fr. 3'600.-- verlangt. Steuerbar wäre bloss der effektive Vermögensübergang von Fr. 30'000.--.

a) Für die Erbschaftssteuerveranlagung wird grundsätzlich auf die von Gesetzes wegen bestehenden oder die letztwillig verfügten Ansprüche der Erben im Zeitpunkt des Erbfalls abgestellt, während die später vollzogene Teilung nicht mehr relevant ist. Wird der Steuertatbestand erst nachträglich durch gegenseitige Parteiübereinkunft rückgängig gemacht, beseitigt dies die bereits ausgelöste Besteuerung nicht. Weichen die Erben anlässlich der Teilung von der gesetzlichen oder letztwilligen Erbfolge ab, verzichtet aus steuerlicher Sicht ein Erbe auf seinen Anspruch zugunsten eines anderen, was den Steuertatbestand der Schenkung (man spricht hier von einer Querschenkung; siehe auch successio 2012 S. 189) erfüllen kann. Konkret bedeutet dies, dass der verzichtende Erbe zunächst die Erbschaftssteuer auf seinem Anspruch zu entrichten hat und alsdann die Person, zugunsten derer er verzichtet, den betreffenden Betrag als Schenkung versteuern muss (Regina E. Aebi-Müller, Die optimale Begünstigung des überlebenden Ehegatten, 2. Aufl., Bern 2007, S. 98; Richner/Frei, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zürich 1996, § 4 N. 109). Ausnahmen von diesem Grundsatz werden nur zugelassen, wenn die Erben durch einen Vergleich oder durch einen Erbteilungsvertrag eine zweifelhafte Erbteilungslage beseitigen oder klären können, sofern sich der Vergleich oder Teilungsvertrag nicht ausschliesslich gegen den Fiskus richtet (BGE 105 Ia 58 f. E. 2; BGE 2P.296/2005 vom 29.08.2006 E. 3.2.3; Bur Bürgin/Filli/Müller, in Abt/Weibel [Hrsg.], Praxiskommentar Erbrecht, 2. Aufl., Basel 2011, N. 107 zu Anhang Steuern; Klöti-Weber/Sigrist/Weber, a.a.O., N. 4 zu § 143).

b) Der Steueranspruch entsteht bei einem Vermögensübergang auf Todesfall hin im Zeitpunkt, in dem der Erbgang eröffnet wird (Art. 157 lit. a StG). Der Erbgang wird durch

den Tod des Erblassers eröffnet (Art. 537 Abs. 1 ZGB). Dementsprechend ist die Rechtslage in diesem Zeitpunkt massgebend (Bürgin/Filli/Müller, a.a.O., N. 122 zu Anhang Steuern). Die tatsächliche Teilung beeinflusst die Erbschaftsbesteuerung grundsätzlich nicht (Bur Bürgin/Filli/Müller, a.a.O., N. 124 zu Anhang Steuern). Hierfür hat sich der Gesetzgeber nicht entschieden (anders § 143 Abs. 1 StG/Aargau; siehe Klöti-Weber/Sigrist/Weber, a.a.O., N. 5 zu § 143). Massgebend ist also die erbrechtliche Begünstigung von Fr. 50'000.--. Anhaltspunkte für eine unklare erbrechtliche Lage sind nicht ersichtlich. Insbesondere hätte der Vermögensübergang von Fr. 50'000.-- die Pflichtteile der pflichtteilsgeschützten Erben nicht berührt.

Nach dem Gesagten ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.