

Erbschaftssteuer

Steuerfreies Stiefkindsverhältnis und Nachweis

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 20. November 2020

Ein langjähriges Stiefkindsverhältnis, das zu einer Steuerbefreiung von der Erbschaftssteuer führt, ist als steuermindernde bzw. steueraufhebende Tatsache vom betroffenen Erben nachzuweisen. Wenn die nachzuweisenden Wohnverhältnisse zeitlich derart weit zurückliegen, dass selbst die zuständigen Einwohnerdienste der Gemeindeverwaltung über keine näheren Angaben mehr verfügen, so kann der Nachweis auch mittels anderer Unterlagen rechtsgenügend erbracht werden.

Sachverhalt:

A. Gemäss Nachlassinventar mit der Ref. Nr. 11716 vom 23. Oktober 2018 hatte die Erblasserin E. den Pflichtigen mit Ehe- und Erbvertrag vom 17. April 1980 als Alleinerben eingesetzt und ihm ein steuerbares Vermögen von Fr. 153'469.34 vermacht.

Mit Veranlagungsverfügung ES 2018/493-5125.1 vom 5. Dezember 2018 wurde eine Erbschaftssteuer in Höhe von Fr. 7'760.20, basierend auf einem steuerbaren Nachlassvermögen von Fr. 153'469.– erhoben. Gestützt auf § 12 Abs. 1 lit. a des Gesetzes vom 7. Januar 1980 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (ESchG; SGS 334) erfolgte die Zuordnung des Rekurrenten der Steuerklasse für Stief- und Pflegekinder mit einem Steuersatz von 7,5 % und einem Freibetrag von Fr. 50'000.--.

B. Dagegen erhob der Vertreter des Pflichtigen mit Eingabe vom 18. Dezember 2018 Einsprache und führte zur Begründung aus, dass gemäss § 9 Abs. 2 ESchG Stiefkinder den direkten Nachkommen eines Erblassers gleichgestellt seien, wenn sie während mindestens zehn Jahren mit der zuwendenden Person in häuslicher Gemeinschaft gelebt hätten. Wenn die Voraussetzungen erfüllt seien, wären auch die Stiefkinder von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit. Der Rekurrent sei 1954 in S. geboren worden. Dem Taufschein könne entnommen werden, dass sein Wohnort bei der Geburt die Strasse 1 in G. gewesen sei. Sein Vater V. habe im Jahr 1962 die Erblasserin und Stiefmutter des Pflichtigen geheiratet. Die Erblasserin sei dann ebenfalls in die Strasse 1 in G. eingezogen. Den eingereichten Bildern sei zu entnehmen, dass die Erblasserin gemeinsam mit dem Pflichtigen in der gleichen Liegenschaft gewohnt habe, aus welcher der Vater ca. 1981 oder 1982 ausgezogen sei. Um die Voraussetzungen von § 9 Abs. 2 ESchG zu erfüllen, müsse der Pflichtige also im Zeitraum von 1962 bis 1981 resp. 1982 mindestens 10 Jahre mit der Erblasserin in einer häuslichen Gemeinschaft gewohnt haben. Dieser Umstand läge klar vor, da der Pflichtige sogar fast 20 Jahre (1962 - 1981 resp. 1982) mit seiner Stiefmutter zusammengelebt habe, was mit den folgenden eingereichten Unterlagen belegt werden könne: Geburtsschein des Pflichtigen, Taufschein des Pflichtigen, Familienbüchlein der Erblasserin, Rechnung der Unfallversicherung mit Adresse Strasse 1 aus dem Jahr 1970, Studentenausweis mit Adresse Strasse 1 aus dem Jahr 1972, Leiterschein J+S mit Adresse Strasse 1 aus dem Jahr 1974, Steuerrechnung mit Adresse Strasse 1 aus dem Jahr 1975, Zahnarztrechnung mit Adresse Strasse 1 aus dem Jahr 1976, Rechnung der ETH mit Adresse Strasse 1 aus dem Jahr 1978, Niederlassungsbescheinigungen G. der Jahre 1981 und 2018. Damit sei die über 10 Jahre währende häusliche Gemeinschaft des Rekurrenten mit der Erblasserin belegt.

Mit Entscheid vom 16. März 2020 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab und führte zur Begründung aus, dass es gemäss den Angaben der Einwohnerdienste der Gemeinde G. nicht mehr nachvollziehbar sei, bis wann der Pflichtige an der Strasse 1 in G. gewohnt habe. Aus den fünf eingereichten Rechnungen zwischen 1970 und 1978 gehe dies nicht zweifelsfrei hervor. Zudem sei es möglich, dass er zwischenzeitlich an einer anderen Adresse gewohnt habe. Aus der Niederlassungsbescheinigung vom April 1981 gehe hervor, dass der Einsprecher zu jenem Zeitpunkt an der Strasse 3 und zuvor an der Strasse 2 und vorher oder nachher an der Strasse 1 in G. angemeldet gewesen sei. Weder die Niederlassungsbescheinigung vom 19. Oktober 2019 noch die eingereichten Fotos liessen einen eindeutigen Rückschluss zu, an welcher Strasse in G. der Einsprecher für wie lange wohnhaft gewesen

sei. Folglich liesse sich nicht zweifelsfrei eruieren, dass der Pflichtige vor dem Erreichen des fünfundzwanzigsten Altersjahres während mindestens zehn Jahren mit der Erblasserin in häuslicher Gemeinschaft gelebt habe.

C. Gegen diesen Einspracheentscheid erhebt der Vertreter mit Eingabe vom 14. April 2020 Rekurs mit den Anträgen, es sei (1) der Einspracheentscheid vom 16. März 2020 aufzuheben und die Veranlagungsverfügung ES 2018/493-5125.1 vom 5. Dezember 2018 dergestalt zu berichtigen, dass der Rekurrent im Sinne von § 9 Abs. 2 ESchG steuerrechtlich einem direkten Nachkommen der Erblasserin gleichgesetzt und von der Erbschaftssteuer befreit werde. (2) Eventualiter, für den Fall, dass das Steuergericht kein reformatorisches Urteil fällen sollte, sei die Angelegenheit zur Neubeurteilung im Sinne der steuergerichtlichen Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Dies habe (3) unter o/e Kostenfolge zu erfolgen. Zur Begründung führt er ergänzend zur Einsprachebegründung aus, dass der Rekurrent im Zeitraum von 1962 bis zum Erreichen des 25. Altersjahres im Jahr 1979 mindestens 10 Jahre mit der Erblasserin in einer häuslichen Gemeinschaft gewohnt habe. Die Richtigkeit dieser Ausführungen könnten zum einen Z. bestätigen, mit dem der Rekurrent seit der vierten Primarklasse befreundet sei; zum anderen könnten dies auch die Eheleute D. bestätigen, die damals und heute noch gegenüber der Liegenschaft Strasse 1 lebten bzw. leben würden. Der Niederlassungsbescheinigung der Gemeinde G. aus dem Jahr 2018 könne zudem entnommen werden, dass der Rekurrent ab seiner Geburt bis zu seinem Wegzug nach C. im Jahr 1984 in G. gelebt hat. Auch habe sich der Rekurrent die Kopie einer alten Registerkarte der Gemeinde G. vom Anfang der 80er Jahre beschafft, gemäss welcher er während seines Aufenthaltes in G. neben der Strasse 1 auch noch an der Strasse 2 und der Strasse 3 gelebt habe. Diese Registerkarte sei sehr unsorgfältig geführt worden, weshalb nicht klar ersichtlich sei, wann der Rekurrent aus der Strasse 1 ausgezogen ist. Er wisse jedoch, dass er sicher erst nach seinem 25. Geburtstag bzw. nach seinem Studienabschluss an der ETH ausgezogen sei, weshalb der Auszug an die Strasse 2 ca. 1981/1982 erfolgt sein dürfte, der Weiterzug an die Strasse 3 dann ca. 1983/1984. Allenfalls könnte auch eine amtliche Erkundigung durch das Steuergericht bei der Einwohnerkontrolle G. diesbezüglich weiteren Aufschluss erteilen. Somit könne als erstellt gelten, dass der Rekurrent seit dem Jahr 1962, also seit seinem achten Lebensjahr, mit seiner Stiefmutter an der Strasse 1 in G. zusammengelebt habe. Mit seinem 18. Geburtstag im Jahr 1972 habe das Zusammenleben also bereits 10 Jahre gedauert. Dass der Rekurrent vorher ausgezogen sein könnte, sei klar zu verneinen, zumal er nach damaligem Recht erst im Jahr 1974 mit 20 Jahren volljährig geworden sei. Er habe dann noch fast weitere 10 Jahre mit seiner Stiefmutter zusammengelebt, bis er nach Abschluss seines Studiums ca. 1981/1982 seine erste eigene Wohnung an der Strasse 2 bezog. Damit habe der Rekurrent im Rahmen der ihm heute noch möglichen Beweisführung hinreichend belegt, dass er weit über 10 Jahre mit der Erblasserin in einer häuslichen Gemeinschaft gewohnt habe, sodass er im Sinne von § 9 Abs. 2 ESchG steuerrechtlich einem direkten Nachkommen der Erblasserin gleichzusetzen und von der Erbschaftssteuer zu befreien sei.

Die Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 2. Juli 2020 die Gutheissung des Rekurses und begründet diese damit, dass die Gemeinde G. mit Schreiben vom 19. Oktober 2018 bestätigt habe, dass der Rekurrent von 1954 bis zum ersten Wegzug aus der Gemeinde im Jahr 1984 in G. wohnhaft gewesen sei. Somit sei zunächst festzuhalten, dass der Rekurrent bis zu seinem rund dreissigsten Lebensjahr in G. wohnhaft gewesen sei. Massgebend für die Beurteilung einer privilegierten Besteuerung sei jedoch nur die Zeit bis zum 25. Altersjahr, also die Zeit von 1962 bis zum Jahr 1979. Des Weiteren lägen diverse Unterlagen aus diesem Zeitraum vor, die als Anschrift die Strasse 1 in G. nennen. Dazu gehörten unter anderem ein J + S-Leiterausweis aus dem Jahr 1974, die Gemeindesteuerrechnung für das Jahr 1975 der Gemeinde G. aus dem Jahr 1976, eine Zahnarztrechnung aus dem Jahr 1976 sowie die Rechnung der ETH Zürich für das Sommersemester 1978 aus dem Jahr 1978. Gemäss Angaben der Einwohnerdienste der Gemeinde G. sei nicht mehr nachvollziehbar, bis wann der Rekurrent effektiv an der Strasse 1 in G. gewohnt hat. Auch wäre es theoretisch denkbar, dass der Pflichtige zwischenzeitlich an einer anderen Adresse gewohnt habe. Gemäss Auskunft der Gemeindeverwaltung G. habe damals für die Volljährigkeit noch das 20. Altersjahr gegolten. Weiter befinde sich der Wohnsitz eines Pflichtigen bis zur Volljährigkeit immer am Ort der elterlichen Sorge. Es muss somit nach der allgemeinen Lebenserfahrung und den zivilrechtlichen Bestimmungen davon ausgegangen werden, dass der Pflichtige bis 1974 an derselben Adresse wohnhaft gewesen sei wie seine Eltern bzw. die Erblasserin. Vor diesem Hintergrund habe die Voraussetzung der zehnjährigen häuslichen Gemeinschaft bis zum 25. Altersjahr somit als erfüllt zu gelten. Vom Rekurrenten hier einen

lückenlosen Nachweis zu verlangen, obwohl selbst die Gemeinde nicht (mehr) in der Lage sei, die genauen Daten zu liefern, erscheint überspitzt und nicht sachgerecht.

An der heutigen Parteiverhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen und Vorbringen fest.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 10'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob die Steuerverwaltung zu Recht eine Erbschaftssteuer erhoben hat.

2.1. Unter Stiefkindern versteht man nicht gemeinsame Kinder von Ehepaaren. Stiefeltern haben keine elterliche Sorge, haben indes dem Ehegatten gemäss Art. 299 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210) in der Ausübung der elterlichen Sorge gegenüber dessen Kindern in angemessener Weise beizustehen und ihn zu vertreten, wenn es die Umstände erfordern.

2.2. 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%. Nach § 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 dieser 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.

2.3. In Bezug auf die Beweislast ist festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich aber dem Steuerpflichtigen obliegt; dieser hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 140 II 248, E. 3.5; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. A. Zürich 2016, S. 519; vgl. auch Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Aufl. Zürich/Basel/Genf 2018, § 19 Rz. 8ff.).

3.3.1. Der Rekurrent, geb. am 22. August 1954, ist der Sohn von V. Am 9. Februar 1962 heiratete der verwitwete Vater die Erblasserin E., danach E.V. Ab diesem Zeitpunkt war sie die Stiefmutter des Pflichtigen.

3.2. Mit Ehe- und Erbvertrag vom 17. April 1980 hat die Erblasserin den Rekurrenten als Erben eingesetzt. Entsprechend wurde dem Rekurrenten mit Veranlagungsverfügung ES 2018/493-5125.1 vom 5. Dezember 2018 eine Erbschaftssteuer in Höhe von Fr. 7'760.20 (Fr. 153'469.-- ./.. Freibetrag von Fr. 50'000.-- = Fr. 103'469.--; Fr. 103'469.-- x 7.5%) auferlegt. Diese Besteuerung als Stiefkind erfolgte gestützt auf die vorgenannte Bestimmung grundsätzlich zu Recht, weshalb nun noch zu prüfen ist, ob die Voraussetzungen von § 9 Abs. 2 ESchStG erfüllt sind, sodass der Rekurrent als Stiefkind steuerlich einem direkten Nachkommen gleichgestellt werden kann (siehe E. 2.2.).

3.3. Der Niederlassungsbescheinigung der Gemeinde G. vom 19. Oktober 2018 ist zu entnehmen, dass der Rekurrent seit seiner Geburt im Jahre 1954 bis zu seinem Wegzug nach C. im Jahr 1984 in G. gelebt hat.

Seitens der Steuerverwaltung wurde im Einspracheentscheid vom 16. März 2020 ausgeführt, es sei gemäss den Angaben der Einwohnerdienste der Gemeinde G. nicht mehr nachvollziehbar sei, bis wann der Pflichtige an der Wohnadresse der Erblasserin an der Strasse 1 in G. wohnhaft gewesen ist. Aus den fünf eingereichten Rechnungen zwischen 1970 und 1978 gehe dies nicht zweifelsfrei hervor. Zudem sei es möglich, dass er zwischenzeitlich an einer anderen Adresse gewohnt habe. Aus der Niederlassungsbescheinigung vom April 1981 gehe hervor, dass der Einsprecher zu jenem Zeitpunkt an der Strasse 3 und zuvor an der Strasse 2 und vorher oder nachher an der Strasse 1 in G. angemeldet gewesen sei. Weder die Niederlassungsbescheinigung vom 19. Oktober 2019 noch die eingereichten Fotos liessen einen eindeutigen Rückschluss zu, an welcher Strasse in G. der Einsprecher für wie lange wohnhaft gewesen sei. Folglich liesse sich nicht zweifelsfrei eruieren, dass der Pflichtige vor dem Erreichen des fünfundzwanzigsten Altersjahres während mindestens zehn Jahren mit der Erblasserin in häuslicher Gemeinschaft gelebt habe.

Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass der Vertreter für den massgeblichen Zeitraum diverse Unterlagen eingereicht hat, die als Anschrift die Strasse 1 in G. nennen: Unter anderem einen J + S-Leiterausweis aus dem Jahr 1974, die Gemeinde-Steuerrechnung für das Jahr 1975 der Gemeinde G. aus dem Jahr 1976, eine Zahnarztrechnung aus dem Jahr 1976 sowie die Rechnung der ETH Zürich für das Sommersemester 1978 aus dem Jahr 1978 sowie die Kopie einer alten Registerkarte der Gemeinde G. vom Anfang der 80er Jahre, gemäss welcher er während seines Aufenthaltes in G. neben der Strasse 1 auch noch an der Strasse 2 und der Strasse 3 gelebt habe. Diese Registerkarte ist nur sehr rudimentär geführt worden, weshalb nicht ersichtlich ist, wann der Rekurrent aus der Strasse 1 ausgezogen ist. Gemäss der eingeholten Auskunft der Steuerverwaltung bei den Einwohnerdiensten der Gemeinde G. sei nicht mehr nachvollziehbar, bis wann der Rekurrent effektiv an der Strasse 1 in G. gewohnt hat. So wäre es theoretisch durchaus möglich, dass der Rekurrent zwischenzeitlich an einer anderen Adresse gewohnt hat. Dennoch ist zu verneinen, dass der Rekurrent vor 1974 ausgezogen sein könnte, da er nach damaligem Recht erst im Jahr 1974 mit 20 Jahren volljährig geworden ist. Zudem wäre der Wohnsitz des Rekurrenten bis zum Erreichen der Volljährigkeit weiter am Ort der elterlichen Sorge verblieben. Somit ist aufgrund der damals geltenden zivilrechtlichen Bestimmungen aber auch nach der allgemeinen Lebenserfahrung davon auszugehen, dass der Pflichtige mindestens bis 1974 an derselben Adresse wohnhaft gewesen ist wie die Erblasserin. Es wäre wohl überspitzt und nicht sachgerecht in diesem Zusammenhang vom Rekurrenten einen lückenlosen Nachweis zu verlangen, wenn selbst die Gemeinde G. nicht in der Lage ist, einen solchen zu liefern. Vor diesem Hintergrund hat die Voraussetzung der zehnjährigen häuslichen Gemeinschaft bis zum 25. Altersjahr des Rekurrenten und der Erblasserin somit als erfüllt zu gelten.

Zusammenfassend ergibt sich damit, dass der Rekurrent die Voraussetzungen gemäss § 9 Abs. 2 ESchStG erfüllt und entsprechend von der Erbschaftssteuer zu befreien ist.

4. Nach dem Ausgeführten ist der Rekurs gutzuheissen und zur Korrektur im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271]). Vorliegend wurde der Rekurs gutgeheissen, weshalb die Gerichtskosten in der Höhe von Fr. 1'500.-- der Steuerverwaltung aufzuerlegen sind. Der bereits geleistete Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- ist dem Rekurrentin zurückzuerstatten.

Nach § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug einer Vertreterin bzw. eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Die Parteientschädigung ist entsprechend der eingereichten Honorarnote vom 1. Dezember 2020 unter Berücksichtigung der heutigen Verhandlung auf pauschal Fr. 3'640.-- (inkl. Auslagen und MWST) festzusetzen.

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.
2. ...