

Erbschaftssteuer

Ermässiger Steuersatz für Konkubinatspaar, Voraussetzungen

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 37/2005 vom 23. Juni 2005

Die tarifliche Privilegierung für Haushaltsangehörige mit einem Steuersatz von 6% (statt 18%) setzt nach dem Wortlaut des Gesetzes voraus, dass die begünstigte Person im Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs mit der zuwendenden Person seit mindestens fünf Jahren «in gemeinsamem Haushalt mit gleichem steuerrechtlichen Wohnsitz» gelebt hat. Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn Erblasser und begünstigte Person zwar am gleichen Wohnort, aber an verschiedenen Wohnadressen leben.

I. Sachverhalt

1. Am TT. MM. 2004 verstarb in Basel Herr K. X.. Die Aufnahme des Erbschaftsinventars fand am 10. Mai 2004 statt. Am 19. Mai 2004 wurde das eigenhändige Testament des Verstorbenen vom 13. April 2004 eröffnet; darin wurde die Rekurrentin als Alleinerbin eingesetzt.

2. a) Mit Schreiben vom 25. Juni 2004 unterbreitete die Rekurrentin der Steuerverwaltung einen Antrag auf Ermässigung des Steuersatzes für Konkubinatspartner gemäss § 130 Abs. 3 des Steuergesetzes. Darauf teilte die Steuerverwaltung der Rekurrentin mit Schreiben vom 5. Juli 2004 mit, dass bei ihr die Voraussetzungen für die Anwendung von § 130 Abs. 3 StG nicht erfüllt seien und daher von einer Erbschaftssteuer zum Maximalsatz von 18% zuzüglich Zuschlag (§ 130 und § 131 StG) auszugehen sei.

b) Das erbschaftsamtliche Inventar im Nachlass K. X. (gestorben am TT. MM. 2004) wurde am 26. Juli 2004 fertig gestellt. Dabei wurde ein Reinvermögen von Fr. 1'029'406.90 ermittelt.

c) Die Rekurrentin unterbreitete der Steuerverwaltung mit Schreiben vom 10. September 2004 erneut einen Antrag auf Anwendung der reduzierten Erbschaftssteuer gemäss § 130 Abs. 3 StG.

d) Im Rahmen der Veranlagung der Erbschaftssteuer ging die Steuerverwaltung davon aus, dass kein gemeinsamer Haushalt mit gleichem steuerrechtlichen Wohnsitz vorliege und besteuerte die Rekurrentin in der Folge als Nichtverwandte zum Satz von 18% zuzüglich Zuschlag. Die entsprechende Veranlagung (Nr. 2004 0741-2004) datiert vom 29. November 2004; die darauf basierende Rechnung (Nr. 200111) des Erbschaftsamtes Basel-Stadt trägt das Datum des 6. Dezember 2004.

3. Dagegen erhob die Rekurrentin mit Schreiben vom 8. Dezember 2004 Einsprache, welche die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 25. Januar 2005 vollumfänglich abgewiesen hat.

4. Gegen diesen Einspracheentscheid vom 25. Januar 2005 richtet sich der vorliegende Rekurs vom 21. Februar 2005. Darin beantragt der Vertreter der Rekurrentin unter o/e-Kostenfolge, es seien die Veranlagungsverfügung Nr. 2004 0741-2004 vom 29. November 2004 sowie der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Basel-Stadt vom 25. Januar 2005 betreffend Erbschaftssteuer aufzuheben. Ferner wird beantragt, es sei in Anwendung von § 130 Abs. 3 StG BS die einfache Steuer mit 6% unter Hinzurechnung eines Zuschlages von 125% gemäss § 131 Abs. 1 StG BS unter gleichzeitiger Berücksichtigung der Reduktion gemäss § 131 Abs. 2 StG BS festzusetzen. Im Eventualpunkt wird beantragt, es seien die Veranlagungsverfügung Nr. 2004 0741-2004 vom 29. November 2004 sowie der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Basel-Stadt vom 25. Januar 2005 betreffend Erbschaftssteuer aufzuheben und zur Neubeurteilung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Auf die Einzelheiten des Standpunktes der Rekurrentin wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

5. In ihrer Vernehmlassung vom 20. April 2005 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Ihre Begründung ergibt sich, soweit sie für den nachfolgenden Entscheid von Belang ist, ebenfalls aus den nachstehenden Erwägungen.

II. Entscheidungsgründe

1. Gemäss § 164 Abs. 1 StG kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission schriftlich Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche und funktionelle Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrentin ist als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 25. Januar 2005 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Auf den rechtzeitig erhobenen Rekurs vom 21. Februar 2005 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurrentin beantragt sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 25. Januar 2005 aufzuheben und die Erbschaftssteuer mit einem Grundtarif von 6% und einem Zuschlag von 125% respektive dem nach § 131 Abs. 2 StG maximal zulässigen Zuschlag festzusetzen. Eventualiter wird die Aufhebung des Einspracheentscheids der Steuerverwaltung vom 25. Januar 2005 sowie die Rückweisung der Sache an die Steuerverwaltung zur Neubeurteilung beantragt.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Nicht umstritten ist zudem, dass die Rekurrentin aufgrund ihrer Erbenstellung im Nachlass des Verstorbenen erbschaftssteuerpflichtig ist. Unbestritten ist zudem, dass die Rekurrentin und der Erblasser in Basel immer an zwei verschiedenen Wohnadressen angemeldet waren (vgl. hierzu die Rekurschrift vom 21. Februar 2005, S. 7). Nicht strittig ist schliesslich, dass auf-

grund des Vermögensanfalls ein Zuschlag auf der einfachen Steuer von 125 % zu erheben ist, wobei dieser vorliegend auf den Mehrbetrag, um den der Vermögensanfall die Fr. 1'000'000.— übersteigt, zu begrenzen ist. Umstritten ist demgegenüber, ob die Steuerverwaltung zu Recht das Vorliegen der Voraussetzungen für eine steuerliche Privilegierung der Rekurrentin gemäss § 130 Abs. 3 StG verneint hat.

3. a) Gemäss § 117 Abs. 1 StG ist steuerpflichtig der Empfänger oder die Empfängerin des übergehenden Vermögens (Erben, Vermächtnisnehmer, Beschenkte, Berechtigte, Begünstigte). Die Steuerpflicht besteht, wenn der Erblasser oder die Erblasserin den letzten Wohnsitz im Kanton hatte oder der Erbgang im Kanton eröffnet worden ist (§ 118 Abs. 1 StG). Nach § 121 Abs. 1 StG unterliegen der Erbschaftsteuer alle Vermögensübergänge (Erbfälle und Zuwendungen) kraft gesetzlichen Erbrechts oder aufgrund einer Verfügung von Todes wegen. Gemäss § 130 Abs. 1 StG beträgt die einfache Steuer mit Vorbehalt von Abs. 3: 18 % für alle anderen Personen. Nach § 130 Abs. 3 StG (beigefügt durch den Grossratsbeschluss vom 21. Mai 2003) beträgt die einfache Steuer 6 Prozent bei Personen, welche zum Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs mit der zuwendenden Person seit mindestens fünf Jahren in gemeinsamem Haushalt mit gleichem steuerrechtlichem Wohnsitz gelebt haben. Bei Vermögensübergängen auf den Todesfall entsteht der Steueranspruch im Zeitpunkt, in dem der Erbgang eröffnet wird (§ 134 Abs. 1 lit. a StG).

b) Der im vorliegenden Fall interessierende Absatz 3 von § 130 StG ist – wie bereits erwähnt – durch den Grossratsbeschluss vom 21. Mai 2003 beigefügt worden. Gemäss § 234 Abs. 8 StG finden die Änderungen und Ergänzungen gemäss Grossratsbeschluss vom 21. Mai 2003 erstmals Anwendung auf die steuerbaren Tatbestände, die sich am Tage nach Eintritt seiner Rechtskraft verwirklicht haben. Diese Übergangsbestimmung ist gemäss Fussnote zu § 234 StG seit 6. Juli 2003 in Kraft. Den massgeblichen steuerbaren Tatbestand bildet in casu der Erbgang, der im Zeitpunkt des Todes des Erblassers erfolgte. Stichtag für die Frage der Wirksamkeit der Übergangsbestimmung ist damit vorliegend der Todestag des Erblassers am TT. MM. 2004, an dem die Übergangsbestimmung von § 234 Abs. 8 StG bereits in Kraft war. Damit findet Absatz 3 von § 130 StG auf den vorliegenden Fall Anwendung.

c) aa) Voraussetzung für den ermässigten Steuersatz gemäss § 130 Abs. 3 StG ist nach dem Wortlaut der Bestimmung, dass die begünstigte Person zum Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs mit der zuwendenden Person seit mindestens fünf Jahren in gemeinsamem Haushalt mit gleichem steuerrechtlichem Wohnsitz gelebt hat. Der Begriff «in gemeinsamem Haushalt mit gleichem steuerrechtlichem Wohnsitz» bedarf der Auslegung.

bb) Wie der Regierungsrat des Kantons Basel-Stadt in seinem Ratschlag und Entwurf Nr. 9224 vom 25. Februar 2003 zu einer Änderung des Gesetzes über die direkten Steuern vom 20. April 2000 betreffend Besserstellung von nichtehelichen Zusammenlebensformen bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer (im Folgenden: Ratschlag Nr. 9224) ausführte, setzt die Vermeidung von Abgrenzungs- und Beweisschwierigkeiten eine klare und griffige gesetzliche Regelung voraus (vgl. Ratschlag

Nr. 9224, S. 6). Die rechtsanwendenden Behörden sollen in die Lage versetzt werden, die Veranlagung im Bereich der steuerlichen Besserstellung von nichtehelichen Lebensgemeinschaftsformen aufgrund der Aktenlage vornehmen zu können. Aufwändige Abklärungen zur Frage des Vorliegens eines Konkubinats könnten im Steuerrecht, das ein Massenfallrecht ist, nicht vorgenommen werden. Hinzu komme, dass die geistig-seelische Komponente eines Konkubinatspaares sich einer zuverlässigen Nachweis- und Überprüfbarkeit entzieht (vgl. Ratschlag Nr. 9224, S. 9).

cc) Der Regierungsrat führt in seinem Ratschlag Nr. 9224 weiter aus, dass von der Definition von § 130 Abs. 3 StG alle nichtehelichen Zusammenlebensformen mit gemeinsamem Haushalt erfasst werden. Zu dieser Umschreibung gehören alle Erscheinungsformen von Lebensgemeinschaften zwischen zwei Personen gleichen oder unterschiedlichen Geschlechts, welche keine Ehe im Sinne des ZGB seien. Damit werde bewusst nicht auf die vom Bundesgericht im Zusammenhang mit dem nahehelichen Unterhalt entwickelte privatrechtliche Definition des Konkubinats abgestellt, welche die schwer zu überprüfenden und zu beweisenden inneren Merkmale einer eheähnlichen Gemeinschaft betone (vgl. etwa BGE 118 II 235). Zwecks Schaffung klarer Verhältnisse werde für die tarifliche Privilegierung ein gemeinsamer Haushalt mit gleichem steuerrechtlichem Wohnsitz (gleicher Wohnort, gleiche Wohnadresse) seit mindestens fünf Jahren verlangt. Mit der gewählten Definition werde auf die äussere Erscheinungsform des gemeinsamen Haushalts abgestellt. Der gemeinsame Haushalt und damit der gleiche steuerrechtliche Wohnsitz sei ohne weiteres feststellbar. Fragen, die den Privat- oder Intimbereich der begünstigten Person betreffen, erübrigten sich (vgl. zum Ganzen: Ratschlag Nr. 9224, S. 10 ff.). Der Revisionsentwurf des Regierungsrates gemäss Ratschlag Nr. 9224 ist in der Folge vom Gesetzgeber unverändert ins Steuergesetz übernommen worden.

4. a) Die Rekurrentin macht im Wesentlichen geltend, dass sie mit dem Erblasser an dessen Wohnadresse in einer eheähnlichen Beziehung mit einem gemeinsamen Haushalt gelebt habe. Ihre eigene Wohnung an der X.-Str. 24 sei seit 1978 von ihrem Sohn bewohnt worden und habe später nur noch als *Dépendance* für Gäste sowie als Abstellraum gedient.

b) Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Rekurrentin und der Erblasser während der gesamten Dauer ihrer Beziehung einwohnerpolizeilich an zwei verschiedenen Adressen in Basel angemeldet waren. Die Frage des gemeinsamen steuerrechtlichen Wohnsitzes ist nach dem Willen des Gesetzgebers aufgrund der Aktenlage ohne aufwändige Abklärungen anhand der äusseren Erscheinungsform des gemeinsamen Haushalts zu entscheiden. Zu dieser äusseren Erscheinungsform gehört auch die einwohnerpolizeiliche Anmeldung, welche in casu nicht auf das Bestehen eines gemeinsamen Haushaltes hinweist. Hinzu kommt, dass der Erblasser in seinen beiden Testamenten vom 22. August 1985 bzw. 13. April 2004 die getrennte Wohnadresse der Rekurrentin an der X.-Str. 24 vermerkt hat. Daraus kann geschlossen werden, dass auch der Erblasser beim Abfassen seiner Testamente nicht vom Bestehen eines gemeinsamen Haushaltes mit der Rekurrentin an seiner Wohnadresse ausgegangen ist. Aufgrund dieser äusseren Merkmale hat die Steuerverwaltung das Vorliegen der Voraussetzungen für einen privilegierten Steuersatz gemäss § 130 Abs. 3 StG zu Recht verneint.

c) Die Rekurrentin wendet nun ein, dass innerhalb der gleichen Wohngemeinde kein unterschiedlicher steuerrechtlicher Wohnsitz möglich sei. Die Rekurrentin verkennt jedoch, dass das erforderliche äussere Merkmal des gemeinsamen Haushaltes nur an einer gemeinsamen Wohnadresse verwirklicht werden kann. Im Weiteren verweist die Rekurrentin auf die Praxis zur Einkommens- und Vermögenssteuer bei verheirateten Paaren, wo im Gegensatz zu nichtehelichen Lebensgemeinschaften die Hürden für die Annahme getrennter steuerrechtlicher Wohnsitze hoch seien. Hierzu ist festzustellen, dass mangels Vergleichbarkeit sowohl der Steuerarten wie auch der tatsächlichen Verhältnisse keine Rückschlüsse von der Ehegattenbesteuerung bei der Einkommens- und Vermögenssteuer auf die Handhabung der Erbschafts- und Schenkungssteuer bei nichtehelichen Zusammenlebensformen gezogen werden können. Festzuhalten ist insbesondere, dass bei getrennt lebenden Ehegatten im Gegensatz zu nichtehelichen Gemeinschaften nach wie vor diverse rechtliche Unterhalts- und Beistandspflichten bestehen.

d) Schliesslich führt die Rekurrentin an, dass gemäss dem Willen des Gesetzgebers die äussere Erscheinungsform des gemeinsamen Haushalts im Vordergrund stehe, ein gleicher einwohnerpolizeilicher Registereintrag jedoch nicht gefordert werde. In diesem Zusammenhang ist zu wiederholen, dass die Frage einer allfälligen steuerlichen Besserstellung von nichtehelichen Lebensgemeinschaften nach dem Willen des Gesetzgebers aus Praktikabilitätsgründen aufgrund der Aktenlage zu beantworten ist. Wie die Rekurrentin zu Recht festhält, sollen sich damit nach dem Willen des Gesetzgebers Fragen zum Privat- oder Intimbereich der begünstigten Person erübrigen. Würde man jedoch im vorliegenden Fall das äussere Merkmal der einwohnerpolizeilichen Anmeldung vollkommen ausser Acht lassen, wären zur Abklärung des von der Rekurrentin geltend gemachten gemeinsamen Haushalts an der Wohnadresse des Erblassers aufwändige Nachforschungen sowie Fragen zum Privatbereich der Rekurrentin erforderlich. Dass dies nicht der gesetzgeberischen Absicht entspricht, liegt auf der Hand. Es ist daher festzuhalten, dass das Abstellen auf das äussere Merkmal der einwohnerpolizeilichen Anmeldung für die Bestimmung des massgeblichen steuerrechtlichen Wohnsitzes in casu nicht zu beanstanden ist.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung zu Recht das Vorliegen der Voraussetzungen für eine privilegierte Besteuerung gemäss § 130 Abs. 3 StG verneint und dementsprechend beim Grundtarif den Maximalsatz von 18% angewendet hat. Dass die Steuerverwaltung dabei für die Bestimmung des massgeblichen steuerrechtlichen Wohnsitzes auf die einwohnerpolizeilichen Meldeverhältnisse abgestellt hat, ist im Lichte der Intention des Gesetzgebers nicht zu beanstanden. Der Rekurs erweist sich daher als unbegründet und ist somit abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.