



Entscheid vom 8. Mai 2015 (510 15 2)

Erbschaftssteuer / Härtefall

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter Dr. Ph. Spitz, P. Salathe, Dr. L. Schneider, R. Richner, Gerichtsschreiberin I. Wissler

Parteien **A.**_____, vertreten durch Duttweiler Treuhand AG, Arisdörferstrasse 2, Postfach 445, 4410 Liestal

Rekurrent

gegen

Taxations- und Erlasskommission, Rheinstrasse 33, 4410 Liestal,

Rekursgegnerin

betreffend **Erbschaftssteuer**

Sachverhalt

1. Mit Schreiben vom 8. Oktober 2014 ersuchte der Rekurrent bei der Taxations- und Erlasskommission um die Anwendung des milderer Steuersatzes gemäss § 12 Abs. 1 lit. b des ESchStG. Zur Begründung führte er aus, in den vergangenen acht Jahren habe er die Verstorbene betreut und gepflegt. Seit dieser Zeit habe er ununterbrochen mit der Verstorbenen zusammen im gleichen Haushalt gelebt, weil diese mit zunehmendem Alter eine intensivere Pflege und Unterstützung benötigt habe. Im Jahre 2010 habe er sich offiziell in B.____ ab und in C.____ angemeldet. Aufgrund der grossen Verbundenheit habe sie ihn zum Alleinerben bestimmt. Sofern dies von Nutzen sei, könne ein Video zur Verfügung gestellt werden, indem die Verstorbene diese Fakten bestätige. Seit dem Jahre 2006 habe sich sein Lebensmittelpunkt in C.____ befunden, weshalb die Erbschaftssteuer auf 15 % festzusetzen sei.

2. Mit Entscheid der Taxations- und Erlasskommission vom 4. Dezember 2014 wies diese das Gesuch um eine mildere Besteuerung aufgrund von § 183 StG ab. Zur Begründung führte sie u.a. aus, die Erblasserin habe den Rekurrenten durch Testament als Alleinerben eingesetzt, was für eine Gegenleistung für die ihr gewährte Unterstützung spreche. Die nach dem Gesetz geschuldete Erbschaftssteuer sei grundsätzlich in Kauf zu nehmen. Die offizielle Anmeldung an der X.____strasse 31 in C.____ sei am 1. Juni 2010 erfolgt, womit die im Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz statuierte Frist von mindestens fünf Jahren der häuslichen Gemeinschaft bis zum Todestag der Erblasserin am 17. September 2014 nicht eingehalten sei. Ein Beweis für die vom Rekurrenten angeführte häusliche Gemeinschaft seit dem Jahre 2006 werde vorliegend nicht erbracht. Es stehe dem Rekurrenten jedoch frei diesen im ordentlichen Veranlagungsverfahren zu erbringen.

3. Mit Schreiben vom 24. Dezember 2014, welches die Steuerverwaltung zuständigkeitshalber an das Steuergericht überwies, erhob der Pflichtige Rekurs und beantragte es sei ihm die mildere Besteuerung zu gewähren. Zur Begründung führte er aus, er habe während seiner Betreuungszeit ein Videodokument erstellt, worin die Verstorbene ihr Zusammenleben bestätige. Der betreuende Arzt sei bereit zu bestätigen, dass die Verstorbene diese Aussagen bei vollem Bewusstsein gemacht habe.

4. Mit Vernehmlassung vom 23. Januar 2015 beantragte die Taxationskommission die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, der Rekurrent wolle nachweisen, dass eine mindestens fünfjährige häusliche Gemeinschaft mit der Erblasserin bis zu deren Todestag bestanden habe, um gemäss Gesetz eine Erbschaftssteuer-Belastung von 15% zu erhalten. Er mache jedoch sinngemäss einen nicht gewährten Härtefall im Vorfeld einer noch zu veranlagenden Erbschaftssteuer geltend. Gemäss § 183 StG könne von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abgewichen werden, wenn sich bei der Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen in Einzelfällen eine sachlich ungerechtfertigte Belastung ergebe. Als Härtefälle könnten nach konstanter Praxis und Rechtsprechung jedoch nur solche in Betracht kommen, für die die gesetzliche Regelung zu einer ungerechtfertigten, stossenden Belastung führen würde, wenn man davon ausgehen könne, dass der Gesetzgeber für den in Frage stehenden, ganz speziellen Fall die steuerlichen Konsequenzen seiner getroffenen Regelung nicht vorausgesehen habe. Bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer seien die Steuersätze für die verschiedenen Verwandtschaftsgrade detailliert ausgestaltet und unterteilt. Im vorliegenden Fall würde praxisgemäss das Vorliegen einer objektiven Härte verneint. Die Prüfung, ob die Frist von mindestens fünf Jahren der häuslichen Gemeinschaft bis zum Todestag der Erblasserin erfüllt sei, erfolge im Veranlagungsverfahren die Erbschaftssteuer.

5. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Begehren fest.

Das Steuergerichte zieht in Erwägung :

1. Das Steuergericht ist gemäss § 183 Abs. 4 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 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 beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. a) Nach § 110 Abs. 1 StG behandelt die kantonale Taxations- und Erlasskommission Gesuche um Steuererlass gemäss § 139b und § 183. Sie behandelt zudem Gesuche um Steuerbefreiung im Sinne von § 16 Absatz 1 Buchstaben d - f.

b) Der Rekurrent stellte das Gesuch um Besteuerung zu einem milderen Steuersatz an die kantonale Taxations- und Erlasskommission, bevor die Steuerverwaltung die Erbschaftssteuer veranlagt hat. Die Taxationskommission erkannte im vorliegenden Sachverhalt keine Härte und wies das Gesuch ab. Darüber hinaus wies sie darauf hin, dass der Beweis nach § 12 Abs. 1 lit. b des Gesetzes über die Erbschafts- und die Schenkungssteuer vom 7. Januar 1980 (ESchStG), wonach Personen, welche im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerpflicht mit der zuwendenden Person ununterbrochen seit mindestens fünf Jahren in häuslicher Gemeinschaft und an gemeinsamem Wohnsitz gelebt haben, zu einem Steuersatz von 15% veranlagt werden, vorliegend nicht erbracht sei. Der Rekurrent habe jedoch die Möglichkeit diesen Beweis im ordentlichen Veranlagungsverfahren zu erbringen.

c) Es ist festzustellen, dass eine materielle Beurteilung, ob die Voraussetzungen nach § 12 Abs. 1 lit. b ESchStG gegeben sind, nicht Gegenstand der heutigen Verhandlung ist. Es ist einzig darüber zu entscheiden, ob die Taxationskommission zu Recht keine Härte in der Situation des Rekurrenten erblickt und in der Folge das Gesuch abgewiesen hat. Die Frage, ob § 12 Abs. 1 lit. b ESchStG zur Anwendung zu gelangen hat, wird die Steuerverwaltung gegebenenfalls im ordentlichen Veranlagungsverfahren zur Erbschaftssteuer zu prüfen und zu beurteilen haben.

3. Ergibt sich nach § 183 Abs. 1 StG bei der Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen in Einzelfällen eine sachlich ungerechtfertigte Belastung oder eine regelmässig konfiskatorische Besteuerung, die vom Gesetzgeber nicht voraussehbar oder so nicht beabsichtigt worden war, kann die kantonale Taxations- und Erlasskommission von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abweichen.

Das Erlass- bzw. Reduktionsgesuch muss schriftlich und begründet sowie mit den nötigen Beweismitteln bei der kantonalen Taxations- und Erlasskommission eingereicht werden. Das Gesuch kann bereits anlässlich des Veranlagungsverfahrens gestellt und entschieden werden (Abs. 2).

a) Diese Bestimmung verleiht demnach der Taxationskommission und dem Steuergericht die Befugnis, in Fällen besonderer Härte die Steuerleistung niedriger anzusetzen, als die allgemeinen Regeln dies verlangen, um auf diese Weise Unbilligkeiten der gesetzlichen Ordnung auszugleichen bzw. die allzu harten Folgen einer an sich gesetzeskonformen Veranlagung zu mildern. Aufgrund des in Art. 127 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) verankerten Grundsatzes der gesetzmässigen Besteuerung ist indessen bei der Anwendung dieses Ausnahmerechts grosse Zurückhaltung angezeigt (Entscheid des Steuergerichts [StGE] Nr. 168/2005 vom 18. November 2005, E. 3; StGE Nr. 85/2005 vom 24. Juni 2005, E. 3a; StGE vom 14. Januar 2011, Nr. 510 10 59, E. 5, www.bl.ch/steuergericht).

b) Als Härtefälle im Sinne von § 183 Abs. 1 StG können nach konstanter Praxis nur solche in Betracht kommen, für welche die gesetzliche Regelung zu einer ungerechtfertigten Belastung führt, weil der Gesetzgeber für den betreffenden, ganz speziellen Fall die steuerlichen Konsequenzen seiner Normierung nicht vorausgesehen hat (vgl. StGE vom 16. April 2010, 510 09 67, E. 3a, vgl. auch Entscheid der Steuerrekurskommission (RKE) Nr. 157/1986, publ. in: Basellandschaftliche Steuerpraxis (BStPra), Bd. IX, S. 388). Neben dieser sich aus dem Gesetz ergebenden objektiven Härte muss auch eine Härte in subjektiver Hinsicht vorliegen, d.h. die steuerliche Mehrbelastung muss sich für die Steuerpflichtigen auch im Verhältnis zu ihrem steuerbaren Einkommen als unbillig erweisen (RKE Nr. 115/1993, publ. in: BStPr., Bd. XII, S. 103). Je nach Steuerart und Fallgruppe ist jedoch dem subjektiven Moment unterschiedliches Gewicht beizumessen. Während bei der Einkommenssteuer aus dem Leistungsprinzip heraus dem Element der subjektiven Härte entscheidende Bedeutung zugemessen werden muss, rechtfertigt es sich, bei der Erbschaftssteuer die Annahme eines Härtefalles allein vom Bestehen einer objektiven Härte abhängen zu lassen (vgl. RKE Nr. 136/1992, publ. in:

BlStPr., Bd. XI, S. 509; StGE Nr. 510 10 42 vom 15. Oktober 2010, E. 3a, 510 11 38 vom 19. August 2011).

c) Aufgrund des Kriteriums der objektiven Härte bedarf es dafür eines Sonderfalls, womit insbesondere ein Sachverhalt gemeint ist, der selbst dann keine besondere Regelung erfahren hätte, wenn der Gesetzgeber an derartige Sachverhalte gedacht hätte, weil es sich eben um einen Einzelfall handelt. Mit dieser Praxis soll also einer sogenannten subjektiven Ausnahmesituation individueller Art besonders Rechnung getragen werden (subjektive Härte) (vgl. Troxler, Kompetenzbereiche der Taxationskommission nach basellandschaftlichem Steuergesetz, S. 42 ff, Ziff. 2.1.2., in Basellandschaftliche Richtervereinigung BLRV, Publikation 1998). Bei jeder Anwendungsprüfung des § 183 StG handelt es sich um eine Einzelfallabwägung, die auf den individuellen Verhältnissen basiert (vgl. zum Ganzen: StGE Nr. 9/2003 vom 7. März 2003, E. 3a).

d) Das Bundesgericht führte hinsichtlich § 183 des basellandschaftlichen Steuergesetzes u.a. aus, die Härtefallnorm räumt der Behörde einen umfassenden Gestaltungsspielraum ein. Über das Rechtsfolgeermessen („kann ... von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abweichen“) hinaus verfügt sie über ein erhebliches Tatbestandsermessen („sachlich ungerechtfertigte[n] Belastung“, die sich bei der Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen im individuell-konkreten Fall ergeben muss).

Wann eine „sachlich ungerechtfertigte Belastung“ vorliegt, von welcher der Tatbestand spricht, lässt sich schwerlich in allgemeiner Weise umschreiben. Denkbar sind verschiedene Konstellationen, die im konkreten Einzelfall und mit Blick auf die tatsächlich herrschenden Verhältnisse zu würdigen sind. Grundsätzlich ist Zurückhaltung am Platz. Ausgangspunkt muss in jedem Fall das Legalitätsprinzip bilden, welches das Steuerrecht beherrscht. Es gebietet, eine Steuer zu erheben, wo deren Tatbestand erfüllt ist. Die Nichterhebung der gesetzlich geschuldeten Steuer im Einzelfall bedarf einer gesetzlichen Grundlage (vgl. Entscheid des Bundesgerichts, 2C_702/2012 vom 19. März 2013, E. 3.3).

4. Unter dem Titel „Steuerpflicht“ findet sich in den §§ 8ff. ESchStG der Grundsatz resp. die Befreiung von der Steuerpflicht. Unter dem Titel „Steuersatz“ in § 12 ESchStG finden sich die abgestuften Prozentsätze, die sich vornehmlich am Verwandtschaftsgrad zur verstorbenen Personen orientieren. Das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz des Kantons Basel-Landschaft enthält hinsichtlich der Steuerklassen, der Steuersätze sowie der von der Steuer-

pflicht ausgenommenen Personen detaillierte Regelungen. Insofern lässt sich auch vorliegender Sachverhalt ohne weiteres unter diese Normen subsumieren. Allein diese Feststellung schliesst die Anwendung von § 183 StG aus und es ist keine Härte erblickbar. Der Gesetzgeber hat für die vorliegende Fallkonstellation alle erforderlichen Regeln aufgestellt, damit eine ordentliche Besteuerung möglich ist. Ob die Erfordernisse des vom Rekurrenten angerufenen § 12 Abs. 1 lit. b ESchStG auch tatsächlich erfüllt sind, ist wie eingangs dargestellt, nicht Gegenstand dieser Verhandlung. Somit ist insgesamt festzustellen, dass allein aufgrund der vorliegenden Konstellation und der daraus folgenden möglichen subjektiven Härte für den Pflichtigen kein Sonderfall vorliegt, den der Gesetzgeber nicht berücksichtigt hat.

Aus diesem Grunde sind die dem Gericht angedienten Beweise für den vorliegenden Entscheid nicht massgebend und finden in dieser Beurteilung keine Würdigung. Hingegen werden die vom Pflichtigen ins Recht gelegten resp. offerierten Beweismittel im Veranlagungsverfahren zu beachten sein.

Zusammenfassend ist demzufolge festzustellen, dass sich der Rekurs als unbegründet erweist und abzuweisen ist.

5. Dem Rekurrenten werden nach § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) reduzierte Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 500.-- auferlegt.

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Der Rekurrent hat gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO reduzierte Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 500.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 50.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden. Der zu viel bezahlte Kostenvorschuss von Fr. 500.-- wird dem Rekurrenten zurückerstattet.
3. Mitteilung an den Rekurrenten (1), die Gemeinde C.____ (1), die Taxationskommission des Kantons Basel-Landschaft (1).