



Entscheid vom 9. März 2018 (510 17 107)

Schenkungssteuer

_____ Besetzung

Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter Dr. Philippe Spitz,
Peter Salathe, Markus Zeller, Jörg Felix, Gerichtsschreiberin I. Wissler

_____ Parteien

A._____, vertreten durch Peter Schenk, Business & Tax Consultant, Rös-
sernstrasse 2, 4402 Frenkendorf

Rekurrent

gegen

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

Rekursgegnerin

_____ betreffend

Schenkungssteuer

Sachverhalt:

1. Mit Verfügung zur Schenkungssteuer Nr. ES 2016/347-35392 vom 11. November 2016 wurde der Pflichtige zur Zahlung einer Schenkungssteuer von Fr. 15'000.-- veranlagt.

2. Gegen diese Veranlagung erhob der Pflichtige mit Schreiben vom 23. November 2016, welches er an die kantonale Taxations- und Erlasskommission richtete, Einsprache und begehrte, der Tarif für die Berechnung der Schenkungssteuer sei nochmals zu überprüfen. Zur Begründung führte er u.a. aus, nach dem Tod des leiblichen Vaters im Jahre 1989 sei der neue Lebenspartner der Mutter im Jahre 1990 eingezogen. Er habe ihn wie einen eigenen Sohn aufgenommen und mit ihm über 10 Jahre im gleichen Haushalt gewohnt. Seit 27 Jahren trage er als Konkubinatspartner der Mutter die Anliegen der Familie wie ein leiblicher Vater mit. Bis heute sei der Kontakt zur Mutter und zu Herrn B.____ sehr eng. Da er sich mit seiner Frau ein kleines Haus in C.____ habe kaufen wollen und ihm jedoch das nötige Eigenkapital gefehlt habe, habe ihm Herr B.____ eine Schenkung von Fr. 60'000.-- angeboten. Der Berater der D.____ Bank habe ihnen vor dem Hauskauf versichert, dass keine Schenkungssteuern anfielen. Mit der Schenkung über Fr. 60'000.-- habe er es ermöglicht das Haus zu kaufen. Aufgrund dieser Tatsachen sei bei der Berechnung der Schenkungssteuer die Verbindung Stiefvater/Stiefsohn anzuwenden bzw. der Tarif nochmals zu überprüfen.

Mit Schreiben vom 17. Februar 2017 leitete die kantonale Taxations- und Erlasskommission die Einsprache zuständigkeitshalber an die Steuerverwaltung weiter.

3. Mit Einsprache-Entscheidung vom 17. Oktober 2017 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie u.a. aus, das Stiefkindverhältnis werde durch die Heirat eines Elternteils mit dem zukünftigen Stiefelternteil begründet und müsse weder bereits während der Unmündigkeit des Kindes bestanden noch eine Mindestdauer gehabt haben. Da keine Eheschliessung der Mutter mit der zuwendenden Person stattgefunden habe, könne nicht von einem Stiefkindverhältnis ausgegangen werden. Beim Begriff des Pflegekinds handle es sich ausschliesslich um Kinder in Wochen- und Dauerpflege, jedoch nicht um das im gleichen Haushalt lebende Kind des Konkubinatspartners.

4. Mit Schreiben vom 17. November 2017 erhob der Vertreter des Pflichtigen Rekurs und begehrte, 1. Die Veranlagungsverfügung vom 11. November 2016 sei vollumfänglich aufzuheben, d.h. auf die Erhebung einer Schenkungssteuer von Fr. 15'000.-- sei aufgrund von § 9 Abs. 2 ESchStG BL zu verzichten. 2. Unter o/e Kostenfolge.

Zur Begründung führte er u.a. aus, die heutige Regelung erlaube steuerfreie Schenkungen und Erbschaften von nicht verwandten Pflegeeltern, die während mindestens 10 Jahren in häuslicher Gemeinschaft mit einem Kind gelebt hätten. Ob sie dafür entschädigt worden seien oder nicht, sei bedeutungslos. Zusätzlich müsse die Pflegeelternschaft belegt werden. Nach Auffassung der Steuerverwaltung sei dazu der Nachweis in Form einer Pflegekindbescheinigung erforderlich. Eine derartige Einschränkung durch die Veranlagungsbehörde sei angesichts der in der heutigen Zeit zunehmend grösseren Palette von Familienmodellen nicht zu rechtfertigen. Bei Pflegekindern dränge sich eine praxisbezogene Würdigung des konkreten Falles auf. Es dürfe nicht darauf ankommen, ob ein klassisches Pflegekind-Verhältnis mit Pflegebewilligung vorliege oder nicht. In erster Linie gehe es darum, ob eine langjährige Hausgemeinschaft gegeben sei und die Familienbande denjenigen der „Normalfamilie“ ähnlich seien. Gerade ein unentgeltlich betreutes Kind verdiene dabei einen besonderen Schutz, auch im Hinblick auf Erbschafts- und Schenkungssteuern. Eine Analogie zur steuerlichen Behandlung von direkten Nachkommen dränge sich auf.

Das Steuergericht habe sich mit dieser Thematik bereits auseinandergesetzt. Es habe ausgeführt, dass das rechtliche Verhältnis zwischen den Eltern zweitrangig sei. Entscheidend sei vielmehr die aufgebaute Nähe, welche sich durch das mindestens 10 Jahre dauernde Zusammenleben in häuslicher Gemeinschaft manifestiert habe. Im vorliegenden Fall habe sich die Steuerverwaltung zum Vorneherein auf den Standpunkt gestellt, ein über 10 Jahre dauerndes Zusammenleben genüge für sich alleine nicht, und ein Pflegekindverhältnis müsse formell dokumentiert sein. Eine solche Haltung erscheine im Fall eines (häufig vorkommenden) Konkubinatspaares mit einem (nicht gemeinsamen) Kind äusserst formalistisch und weltfremd. Bei Konkubinatspaaren mit einem leiblichen Nachkommen des einen Partners bzw. der einen Partnerin sei es eben nicht üblich und auch nicht notwendig, eine Bewilligung für eine Pflegekindschaft einzuholen. Ein Pflegekindverhältnis müsse sich an den Fakten messen lassen und dürfe nicht formalistisch beurteilt werden.

5. Mit Vernehmlassung vom 5. Januar 2018 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie u.a. aus, von Stiefkind spreche man, wenn ein Ehegatte aus einer früheren Beziehung ein Kind in eine Ehe mitbringe. Aus Sicht des Kindes

spreche man von Stiefelternschaft, womit die Ehefrau des leiblichen Vaters oder der Ehemann der leiblichen Mutter gemeint sei. Von Pflegekind spreche man, wenn ein Kind vorübergehend oder dauerhaft nicht bei seinen Herkunftseltern, sondern in einer anderen, mit dem Kind nicht verwandten (Pflege-)Familie lebe und von dieser betreut werde. Wer Pflegekinder aufnehme, bedürfe einer Bewilligung der Kindesschutzbehörde oder einer anderen vom kantonalen Recht bezeichneten Stelle seines Wohnsitzes und stehe unter deren Aufsicht. Für eine Befreiung von der Schenkungssteuer müssten kumulativ zwei Voraussetzungen erfüllt sein. Einerseits müsse ein Stief- oder Pflegekind-Verhältnis vorliegen. Andererseits müsse das Stief- oder Pflegekind vor Erreichen des fünfundzwanzigsten Altersjahres während mindestens zehn Jahren mit der zuwendenden Person in häuslicher Gemeinschaft gelebt haben. Ein Stiefkind-Verhältnis liege im vorliegenden Fall nicht vor, da die Mutter des Rekurrenten im Zeitpunkt der erfolgten Zuwendung nicht mit dem Schenker verheiratet gewesen sei. Ein Pflegekind-Verhältnis im rechtlichen Sinne liege ebenfalls nicht vor. Vielmehr handle es sich bei der Mutter des Rekurrenten um die leibliche Mutter, welche mit ihrem Lebenspartner im gleichen Haushalt zusammenlebe. Im Zusammenhang mit Konkubinatspaaren könne nicht von Stief- oder Pflegekind-Verhältnissen im rechtlichen Sinne gesprochen werden, so dass eine Ausnahmeregelung nach § 9 Abs. 2 ESchStG für die im vorliegenden Fall erfolgte Zuwendung vom Lebenspartner der Mutter an den Rekurrenten schon deshalb nicht in Frage kommen könne. Vor diesem Hintergrund erübrige sich auch die Prüfung des zweiten Kriteriums, mithin des zehnjährigen Zusammenlebens in häuslicher Gemeinschaft mit der zuwendenden Person. Die vom Vertreter des Rekurrenten im vorliegenden Fall postulierte Befreiung von der Schenkungssteuer könne lediglich mittels Anpassung des kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes erreicht werden.

6. Anlässlich der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Begehren fest.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 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. Strittig ist, ob die vom Lebenspartner der Mutter des Rekurrenten erhaltene Schenkung in Höhe von Fr. 60'000.-- Schenkungssteuern zur Folge hat.

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 Jahre festgelegt.

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

3. a) Zunächst stellt sich die Frage, ob der Rekurrent als Stiefkind des Schenkers zu betrachten ist.

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.

Der Begriff des "Stiefkindes" wird weder in zivilrechtlichen Gesetzen noch im Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz definiert. Unbestritten ist jedoch, dass es sich beim Stiefkindverhältnis um eine besondere Art der Schwägerschaft handelt. Die Begründung dieses Verhältnisses setzt zweierlei voraus: einerseits das Bestehen einer Gemeinschaft eines Elternteils mit seinem Kind, andererseits die Eingehung einer Ehe dieses Elternteils mit einer Drittperson. Der zivilrechtliche Begriff des "Kindes" ist auch für das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz massgebend. Entscheidend für die Frage, ob jemand rechtlich als Kind einer anderen Person zu gelten hat, ist das Bestehen eines formellen Kindsverhältnisses zu dieser Person im Sinn von Art. 252 ff. ZGB, welches zum Vater durch Ehe mit der Mutter, Adoption, Anerkennung oder richterliches Urteil entstehen kann. Das Kindsverhältnis bezeichnet die rechtliche Beziehung zwischen den Eltern und dem Kind und ist von der biologischen Tatsache der Abstammung zu unterscheiden. Ein entsprechendes Verhältnis ist Grundlage für alle rechtlichen Wirkungen der Eltern-Kind-Beziehung und begründet die Verwandtschaft und Schwägerschaft im Sinn von Art. 20f. ZGB. Folgerichtig setzt auch – bereits begriffsnotwendig – die Begründung eines Stiefkindverhältnisses ein Kindsverhältnis zum leiblichen Elternteil voraus (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, SR 2004.00009 vom 18. August 2004).

b) Aufgrund der Tatsache, dass die Mutter des Rekurrenten im Konkubinat mit dem Schenker lebt und nicht mit ihm verheiratet ist, besteht zwischen dem Schenker und dem Rekurrenten kein Stiefkindverhältnis.

4. a) Im Weiteren ist zu untersuchen, ob zwischen dem Schenker und dem Rekurrenten ein Pflegekindverhältnis besteht.

Wird ein Kind Dritten zur Pflege anvertraut, so vertreten sie unter Vorbehalt abweichender Anordnungen, die Eltern in der Ausübung der elterlichen Sorge, soweit es zur gehörigen Erfüllung ihrer Aufgabe angezeigt ist (Art. 300 Abs. 1 ZGB).

Pflegekindschaft im weiten Sinne liegt vor, wenn ein Unmündiger in der Obhut von Personen lebt, die nicht seine Eltern sind. Sie ist kein selbstständiges Rechtsinstitut, sondern ein faktisches Familienverhältnis, dem das Recht einzelne Wirkungen des Kindesverhältnisses beilegt (Hegnauer, Grundriss des Kindesrechts, 5. Aufl., Bern 1999, S. 76; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts C-4618/2010 vom 22. Oktober 2012, E 3.2.7).

Pflegeeltern haben keine elterliche Sorge. Pflegeeltern haben ähnlich wie Stiefeltern die Befugnis, die Eltern in Ausübung der elterlichen Sorge zu vertreten. Die Aufnahme von Pflegekindern bedarf der Bewilligung und untersteht der kantonalen Aufsicht (vgl. BSK ZGB I - Schwenzer/Cottier, Art. 300 N 1f.).

b) Vorliegend lebte der Rekurrent mit seiner Mutter und deren Lebenspartner zusammen in häuslicher Gemeinschaft. Es liegt somit kein Pflegekindverhältnis vor, was jedoch nicht daran liegt, dass der Rekurrent keine Bewilligung über ein Pflegeverhältnis vorweisen kann, sondern daran, dass er nicht fremdplatziert und ausserhalb seiner Familie von „Pflegeeltern“ betreut wurde, sondern zusammen mit seiner Mutter im gleichen Haushalt gelebt hat.

5. a) Ziel der Steuergesetzesreform aus dem Jahre 2008 waren u.a. die Milderung der Steuerbelastung, die Vereinfachung der Besteuerung, sowie die Aufnahme der bisher im Einzelfall gelösten speziellen Konstellationen. Damit wurden für Stief- und Pflegekinder sowie für langjährige Konkubinatspaare tragbare Lösungen definiert und die bisherige Praxis neu im Gesetz verankert. Hinsichtlich der Änderungen betreffend die Stief- und Pflegekinder hielt die Landratsvorlage fest, dass Stief- und Pflegekinder grundsätzlich in der gleichen Klasse wie die Eltern besteuert würden. In besonderen Fällen rechtfertige sich jedoch eine Gleichstellung mit den steuerbefreiten direkten Nachkommen. Neu solle daher eine Steuerbefreiung für besonders langjährige und daher vermutlich sehr enge Beziehungsverhältnisse gewährt werden (vgl. Vorlage an den Landrat des Kantons Basel-Landschaft vom 28. Oktober 2008, 2008-272, Ziff. 3). Die Finanzkommission sprach sich in ihrem Bericht dafür aus, dass vor Erreichen des 25. Altersjahrs eine mindestens 10 Jährige häusliche Gemeinschaft bestehen müsse (vgl. Bericht der Finanzkommission vom 11. März 2009 zur Vorlage 2008-272). Im Protokoll der Land-

ratssitzung vom 23. April 2009 dreht sich die Diskussion betreffend die Reform des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes einzig um die Gleichstellung von Stief- und Pflegekindern mit direkten Nachkommen. Mit dieser Reform würden verschiedene Massnahmen zur Steuerentlastung vorgeschlagen. Vorgesehen sei eine Neuordnung der Steuerklassen mit proportionalen Steuersätzen und den entsprechenden Freibeträgen. Ferner gebe es neue, spezielle Lösungen für Stief- und Pflegekinder und für Konkubinatspartner. Gemäss der Regierung gehe es darum, „die Standortattraktivität des Baselbiets zu erhalten und zu fördern“ (vgl. Protokoll der Landrats-sitzung vom 23. April 2009 zur Vorlage 2008-272).

b) Aufgrund der bisherigen Ausführungen ist ersichtlich, dass die Gesetzesreform eine Gleichstellung von Stief- und Pflegekindern mit direkten Nachkommen zum Ziel hatte, nicht aber auch eine Gleichstellung von sogenannten „Patchwork“-Familien mit im Konkubinat lebenden Elternteilen und deren (nicht gemeinsamen) Kindern. Dass eine Privilegierung solcher Familienkonstellationen überhaupt beabsichtigt war, geht aus den Materialien jedenfalls nicht hervor. Zudem lässt die heutige Regelung schon bereits aufgrund des klaren Wortlautes keinen Spielraum offen. Damit drängt sich aber auch kein Analogieschluss auf, wonach eine Gleichbehandlung des Rekurrenten mit direkten Nachkommen erfolgen könnte. Der Rekurrent weist weder die Eigenschaft eines Stiefkindes noch diese eines Pflegekindes auf, weshalb eine Gleichstellung mit direkten Nachkommen scheitert. Aus diesem Grund erübrigt sich die Prüfung allfälliger weiterer Erfordernisse, wie das 10-jährige Zusammenleben des Rekurrenten mit dem Schenker im gleichen Haushalt.

c) Bezugnehmend auf den vom Vertreter des Rekurrenten angeführten Entscheid des Steuergerichts vom 22. Mai 2015 ist auszuführen, dass diesem ein anderer Sachverhalt zugrunde gelegen hat. Im dortigen Fall hat die Erblasserin zunächst als Hausangestellte des Vaters des Rekurrenten gearbeitet und später den Vater geheiratet. Insgesamt hatte der Rekurrent als Kind vom achten bis zum 21. Altersjahr also 13 Jahre mit der Erblasserin in häuslicher Gemeinschaft zusammengelebt. Das Stiefkindverhältnis als solches dauerte in dem Fall aber nicht zehn sondern nur acht Jahre. Entscheidend war für das Steuergericht jedoch, dass der Rekurrent vor Erreichen des 25. Altersjahres während mindestens zehn Jahren mit der Erblasserin im gleichen Haushalt gelebt hat. Das rechtliche Verhältnis der „Eltern“ während dieses Zusammenlebens erachtete es als sekundär, solange die Erblasserin im Zeitpunkt des Todes Stiefmutter gewesen sei. Aufgrund der Heirat der Eltern (des Vaters und der Erblasserin) bestand über 8 Jahre ein Stiefkind-Stiefmutterverhältnis. Die übrigen fünf Jahre lebte der Vater mit der Erblasserin im Konkubinat. Letztere wurden dem Rekurrenten jedoch aufgrund des Zu-

sammenlebens angerechnet. Damit erfüllte der Rekurrent, welcher insgesamt 13 Jahre mit seiner Stiefmutter im gleichen Haushalt gelebt hat, die Voraussetzungen eines Stiefkindverhältnisses, was sodann die Befreiung von der Erbschaftssteuer zur Folge hatte (vgl. Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 22. Mai 2015, 510 15 21).

Es ist damit insgesamt aufgrund der obigen Ausführungen festzustellen, dass der Rekurrent keine Befreiung von der Erbschaftssteuer für sich in Anspruch nehmen kann.

6. Ausgangsgemäss hat der Rekurrent 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. 1'500.-- zu bezahlen.

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Der Rekurrent hat gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'500.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
3. Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. des Rekurrenten (2) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).