

nach längeren erfolglosen Versuchen seitens der Rekurrenten hatte verkauft werden können, zeigt das Wertverhältnis zwischen den Verkaufserlösen kein gänzlich vom Wertverhältnis zwischen den steuerlichen Verkehrswerten abweichendes Bild. Hingegen ist die von der Vorinstanz vorgenommene Verteilung der Anlagekosten auch aufgrund dieses Vergleiches nicht haltbar.

67 Erbschaftssteuer; Wohngemeinschaft (§ 147 Abs. 2 StG).

- **Unter den Begriff "Wohngemeinschaft" kann auch eine nicht partnerschaftliche Beziehung fallen.**

21. Juni 2007 in Sachen E.L., 3-RV.2006.216

Aus den Erwägungen

2.

2.1. Die Rekurrentin und W.M. waren von 1965 bis 1975 miteinander verheiratet. Nach der Scheidung dieser Ehe heiratete die Rekurrentin 1976 F.L., einen Arbeitskollegen von W.M.. Fortan lebten alle drei im Haus von W.M. in S.. Wohnzimmer, Küche, Bad, Keller, Estrich und Garten standen zur gemeinsamen Verfügung. Einzig die Schlafzimmer waren getrennt zugeteilt. Alle trugen zum Wohl der Gemeinschaft bei. W.M. kümmerte sich um den Unterhalt der Liegenschaft und besorgte den Garten. Die Rekurrentin nahm sich dem Haushalt, der Verpflegung und der gesundheitlichen Betreuung von W.M. an. Ihr Ehemann besorgte nebst der auswärtigen Erwerbstätigkeit die administrativen Belange von W.M..

Aufgrund der Verschlechterung seines gesundheitlichen Zustandes veräusserte W.M. seine Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 9. Oktober 1996 an die Rekurrentin und ihren Ehemann. Im Kaufvertrag wurde W.M. ein lebenslängliches Wohnrecht eingeräumt. Dieses umfasste das alleinige und ausschliessliche Benützungsrecht am mittleren Zimmer, südlich, im Parterre, sowie die Mitbenützung der Wohnräume (Stube, Küche, Badzimmer) sowie Keller, Estrich und Garten.

Mit der gleichentags errichteten öffentlichen letztwilligen Verfügung setzte W.M. die Rekurrentin als Alleinerbin ein. Bei deren Vorversterben ist ihr Ehemann Alleinerbe. Sollte auch dieser vorversterben, so wäre das Vermögen von W.M. zu gleichen Teilen auf die Einwohnergemeinde S. und den Haus- und Krankenpflegeverein S. aufzuteilen.

1998 verschlechterte sich der Gesundheitszustand von W.M. so sehr, dass er sich über viele Wochen in Spitalpflege begeben musste. Anschliessend musste er ins Alters- und Pflegeheim in S. überführt werden, weil er so stark pflegebedürftig war, dass die Rekurrentin und ihr Ehemann nicht mehr in der Lage waren, für ihn zu sorgen. Sie besuchten ihn jedoch regelmässig und erledigten weiterhin alle seine administrativen Angelegenheiten.

Am 8. April 2005 ist W.M. verstorben.

2.2. Mit Verfügung vom 8. Mai 2006 hat die Vorinstanz auf dem der Rekurrentin zugeflossenen Nachlassvermögen von W.M. von CHF 472'045.00 eine Erbschaftssteuer von CHF 100'972.60 erhoben. Dieser Veranlagung liegen die Steuersätze der Klasse 3 zugrunde. Die Vorinstanz ist der Auffassung, dass das Zusammenleben des Verstorbenen und der Rekurrentin nicht als unter die Klasse 1 fallende Wohngemeinschaft gemäss § 147 Abs. 2 StG qualifiziert werden könne.

Die Vertreterin der Rekurrentin beantragt, die Erbschaftssteuer sei nach der Steuerklasse 1 zu berechnen.

3.

3.1.

3.1.1. § 147 StG lautet wie folgt:

„1 Die Steuer wird nach dem steuerbaren Betrag des Vermögensanfalls und nach dem Verwandtschaftsgrad der steuerpflichtigen Person zur erblassenden, schenkenden oder zuwendenden Person berechnet.

2 Für die Verwandtschaftsgrade gelten folgende Klassen:

Klasse 1: Eltern, Stiefeltern und Pflegeeltern, sofern das Pflegeverhältnis während mindestens 2 Jahren bestanden hat, sowie Personen, die mit der zuwendenden Person während mindestens 5 Jahren in Wohngemeinschaft (gleicher Wohnsitz) gelebt haben;

Klasse 2: Geschwister und Grosseltern;

Klasse 3: alle weiteren steuerpflichtigen Personen.

3 (...)

4 (...)"

3.1.2. Die Vorinstanz anerkennt, dass W.M. und die Rekurrentin während mehr als 5 Jahren in gemeinsamen Räumlichkeiten bzw. an der gleichen Wohnadresse zusammengelebt haben. Es wird auch nicht in Abrede gestellt, dass trotz dem Aufenthalt von W.M. im Pflegeheim weiterhin von einem Wohnen unter gleicher Adresse auszugehen ist.

Streitig und im Folgenden zu prüfen ist einzig, ob die Art des Zusammenlebens von W.M. und der Rekurrentin als Wohngemeinschaft im Sinne von § 147 Abs. 2 StG zu qualifizieren ist.

3.2.

3.2.1. Die Vorinstanz ist der Auffassung, dass der Gesetzgeber von partnerschaftlichen Wohngemeinschaften ausgegangen sei. Er habe mit der Regelung vor allem erreichen wollen, dass bei der Besteuerung von unentgeltlichen Vermögensanfällen die Konkubinatspaare im Vergleich zu den Ehepaaren nicht mehr derart ungleich behandelt würden, und dass die Beurteilung einer Wohngemeinschaft grundsätzlich gestützt auf objektive Kriterien vorgenommen werden könne.

Nach Auffassung der Vorinstanz besteht eine partnerschaftliche Beziehung zwischen zwei (und nicht mehr) Personen. Vorliegend verhindere allein die Tatsache, dass die Rekurrentin verheiratet sei, die geforderte partnerschaftliche Beziehung im Sinne einer Lebensgemeinschaft zwischen dem Erblasser und der Universalerbin.

3.2.2. Die Vertreterin der Rekurrentin vertritt demgegenüber die Auffassung, dass der Gesetzgeber zwar in erster Linie, aber nicht ausschliesslich an die Konkubinatspaare gedacht habe. § 147 Abs. 2 StG schliesse aber nicht nur Paarbeziehungen, sondern auch grössere Gemeinschaften ein. Der Gesetzgeber habe nicht ausschliesslich ein- oder zweigeschlechtliche Konkubinate, sondern auch andere Wohngemeinschaften begünstigen wollen.

Es ist folglich § 147 Abs. 2 StG auszulegen.

3.3.

3.3.1. Gemäss der Rechtsprechung bildet in erster Linie der Wortlaut den Ausgangspunkt jeder Auslegung (wörtliche oder grammatikalische Auslegung). Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, so muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden. Dabei müssen alle Auslegungselemente, wie namentlich die Gesetzesmaterialien (historische Auslegung), der Zweck der Regelung, der Sinnzusammenhang sowie die dem Text zu Grunde liegenden Wertungen beachtet werden. In gewissen Fällen ist auch das geschützte Interesse (teleologische Auslegung) oder auch das Verhältnis zu anderen Gesetzesbestimmungen (systematische Auslegung) zu beachten. Sind mehrere Auslegungen zulässig, so ist derjenigen der Vorzug zu geben, welche verfassungskonform ist. Das Bundesgericht geht davon aus, dass der Gesetzgeber keine mit der Verfassung unvereinbare Lösungen vorschlägt, ausser das Gegenteil ergebe sich eindeutig aus dem Wortlaut oder dem Sinn des Gesetzes (Pra 95 [2006] Nr. 90 = BGE 131 II 562).

3.3.2. Der Begriff „Wohngemeinschaft“ wird wie folgt umschrieben (Wahrig, Deutsches Wörterbuch, 7. Auflage, München 2001):

„Gemeinschaft mehrerer Personen od. Paare in einer Wohnung mit gemeinsamer Benutzung von Küche u. Bad, Haushaltsgeräten, oft auch mit gemeinsamer Haushaltsführung.“

Unter den Begriff „Wohngemeinschaft“ können also rein sprachlich gesehen nicht nur geschlechtliche Paarbeziehungen, sondern auch nicht geschlechtliche Wohngemeinschaften mit mehr als zwei Personen fallen. Die wörtliche Auslegung spricht somit eher für den Standpunkt der Vertreterin der Rekurrentin. Es ist jedoch nicht ausgeschlossen, dass der Gesetzgeber den Begriff „Wohngemeinschaft“ enger oder anders verstanden hat. Es sind daher die Gesetzesmaterialien zu konsultieren.

3.3.3.

3.3.3.1. (Zitate aus den Gesetzesmaterialien)

3.3.3.2. Aus den Gesetzesmaterialien ergibt sich also, dass unter den Begriff „Wohngemeinschaft“ nach dem Willen des Gesetzgebers (entgegen der Auffassung der Vorinstanz) auch eine nicht ge-

schlechtliche Beziehung subsumiert werden kann. Es genügt, dass zwischen den Betroffenen eine gegenseitige (moralische) Unterstützung in der Art eines Ehepaares bestand bzw. besteht. Dabei wird aus dem Umstand, dass eine erbrechtliche Zuwendung oder Schenkung erfolgte, auf das Vorliegen einer intensiven persönlichen Beziehung zwischen den Betroffenen geschlossen (vgl. dazu auch die neue Steuerpraxis 2007, S. 41 ff.).

Aus den Materialien ergeben sich keine Hinweise darauf, dass die von der Rekurrentin mit ihrem zweiten Ehemann geführte Ehe und der Umstand, dass dieser in den gleichen Räumlichkeiten wie der verstorbene W.M. und die Rekurrentin wohnte, das Vorliegen einer Wohngemeinschaft zwischen W.M. und der Rekurrentin im Sinne von § 147 Abs. 2 StG ausschliessen würden. Dies wäre denn auch nicht sachgerecht, weil weder das eine noch das andere ein gutes persönliches Verhältnis zwischen W.M. und der Rekurrentin zwingend ausschloss.

Wie die Vorinstanz zum Schluss kommen kann, die Gesetzmaterien würden ihre Auffassung stützen, dass die Zuweisung in die Steuerklasse 1 eine partnerschaftliche Beziehung bedinge, ist für das Steuerrekursgericht nicht nachvollziehbar.

3.3.3.3. Die übrigen Auslegungselemente stehen dieser Auslegung nicht entgegen. Vielmehr spricht auch die vom Gesetzgeber bewusst angestrebte „Ausweitung des Kreises der Begünstigten“ anstelle einer Anknüpfung an ein Konkubinatsverhältnis für die vorliegend vom Steuerrekursgericht vertretene Sichtweise.

3.3.3.4. Die Vorinstanz macht geltend, für ihre Annahme, dass der Gesetzgeber von partnerschaftlichen Wohngemeinschaften ausgegangen sei, spreche der Umstand, dass er Zuwendungen unter Geschwistern der Steuerklasse 2 zugewiesen habe. Obwohl nicht selten auch Geschwister in Wohngemeinschaften leben würden, habe der Gesetzgeber darauf verzichtet, die Zuweisung zur Klasse 2 unter den Vorbehalt zu stellen, dass diese Zuweisung nur für diejenigen Fälle gelte, bei denen die Geschwister nicht in Wohngemeinschaft leben und somit Vermögenszuwendungen nach dem Satz der Steuerklasse 1 zu besteuern wären.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die erbschaftsteuerlich privilegierten Wohngemeinschaften ursprünglich mindestens sieben Jahre dauern mussten und wie die Geschwister und Grosseltern in der Klasse 2 (von ursprünglich 5 Klassen) eingeteilt waren (im Vorentwurf I PL in der Klasse 3 von 6 Klassen). Im Laufe der Beratungen erfolgte eine Reduktion von 5 auf 3 Klassen und die Wohngemeinschaften wurden neu, entsprechend den Eltern, unter gleichzeitiger Reduktion der Minstdauer von sieben auf fünf Jahre in die Klasse 1 eingeteilt (Nichtständige Kommission Nr. 07 „Steuerergesetz“ 17. Sitzung vom 9. November 1998, S. 321). Die neue Einteilung diente der Besserstellung der Wohngemeinschaften (vgl. Protokoll der Sitzung des Grossen Rates vom 15. Dezember 1998, Votum Dr. Rudolf Rohr zu § 146). Dies hatte zur Folge, dass nur noch begünstigte Geschwister und Grosseltern in der Klasse 2 verblieben. Damit stellt sich die Frage, ob die Geschwister auch unter die in die Klasse 1 eingeteilten Wohngemeinschaften fallen können, wenn die diesbezüglichen Voraussetzungen erfüllt sind. Dazu kann den Materialien, soweit ersichtlich, nichts entnommen werden.

Nach der Auffassung des StRG kommt die Klasse 2 bei Geschwistern nur dann zur Anwendung, wenn die Voraussetzungen einer der Klasse 1 zugeteilten Wohngemeinschaft nicht erfüllt sind. Wenn aber Geschwister während mindestens 5 Jahren in Wohngemeinschaft gelebt haben, ist auch bei ihnen die Klasse 1 anzuwenden. Einen ausdrücklichen gesetzlichen Vorbehalt braucht es dazu nicht, weil eine Besteuerung in Anwendung der Klasse 2 immer nur dann erfolgt, wenn die Voraussetzungen für die Anwendung der günstigeren Klasse 1 nicht erfüllt sind. Die Anwendung der Klassen 1 - 3 ist stufenweise zu prüfen.

Aus dem Umstand, dass die Geschwister ohne Vorbehalt der Klasse 2 zugeteilt sind, kann daher für die Beurteilung der vorliegend streitigen Frage (vgl. Ziff. 3.1.2.) nichts abgeleitet werden.

3.4. Zusammenfassend kommt das StRG zum Schluss, dass das der Rekurrentin durch den Tod von W.M. zugeflossene Vermögen nach den für die Klasse 1 geltenden Steuersätzen zu besteuern ist.

68 Schenkungssteuer; Errichtung einer Familienstiftung (§ 142 Abs. 1 StG, § 147 Abs. 3 StG).

- **Die Widmung eines Vermögens zur Errichtung einer Familienstiftung unterliegt grundsätzlich der Schenkungssteuer. Vorliegend schenkungssteuerfrei, weil die Kinder des Stiftungsgründers und deren Nachkommen die einzigen Destinatäre der Familienstiftung sind.**

24. Januar 2007 in Sachen Stiftung F.M., 3-RV.2006.14

Aus den Erwägungen

2.

2.1. F.M. hat mit öffentlicher Urkunde vom 12. März 2002 unter dem Namen „Stiftung F.M.“ eine Familienstiftung im Sinne von Art. 335 ZGB errichtet. Der Zweck der Stiftung ist in Art. 2 der Stiftungsurkunde wie folgt umschrieben:

„Die Stiftung bezweckt in erster Linie Erhalt und Pflege des durch den Stifter aus dem Nachlass seiner Eltern und seines Bruders L. übernommenen sowie in die Stiftung einzubringenden landwirtschaftlichen Grundstücke im Gemeindebann S.. Die Stiftung respektiert damit den Willen der Erblasser, der darin besteht, diese Grundstücke im Familienbesitz zu belassen, solange der Ertrag aus dem Stiftungsvermögen den Bewirtschaftungs- und Verwaltungsaufwand zu decken vermag.

Die Art und Weise der Bewirtschaftung hat sich nach den jeweiligen ökologischen Erfordernissen zu richten.

In zweiter Linie verfolgt die Stiftung den Zweck, das berufliche Fortkommen meiner Kinder und ihrer Nachkommen zu fördern, in dem hiefür Beiträge aus dem Ertrag des Stiftungsvermögens fliessen zur permanenten Weiter- und Fortbildung im Berufe durch Schulen, Kurse, Literatur, Seminare und Studienreisen.“

2.2. F.M. hat mit Handänderungsvertrag vom 12. März 2002 der „Stiftung F.M.“ die Grundstücke GB S. Nr. 593, Plan 37, Parzelle 486, 96.82 a Wald, sowie GB S. Nr. 595, Plan 36, Parzelle 521, 290.04 a Wald, ohne Entgelt gewidmet.