

ges oder einer Steuerbusse konnte gestützt auf Art. 118 Abs. 1 StG verzichtet werden, weil R. in der Steuererklärung 1989/90 die im Jahre 1986 erhaltene Versicherungsleistung aus eigenem Antrieb (wenn auch verspätet) deklariert hat. Möglicherweise war er mit der Veranlagungsbehörde auch der (irrtümlichen) Meinung, die Steuerpflicht betreffend die Kapitalleistung sei erst mit Eintritt des versicherten Ereignisses, d.h. per 1. Januar 1987, entstanden.

6. Gemäss Art. 125 StG erlischt das Recht zur Einleitung eines Nachsteuerverfahrens in sechs Jahren nach Ablauf des Jahres, in welchem die Widerhandlung begangen worden ist. Wie erwähnt hätte die Kapitalleistung in der Steuererklärung 1987/88 deklariert werden müssen. Die Einleitungs- resp. Veranlagungsverjährung für die Nachsteuer begann somit am 1. Januar 1988 zu laufen und lief bis zum 31. Dezember 1993. Mit Brief vom 12. März 1993 hat die kantonale Steuerverwaltung R. auf seine Steuerpflicht mit Bezug auf die erhaltene Kapitalleistung hingewiesen. Die Veranlagungsverfügung selbst datiert vom 10. Mai 1993. Die Veranlagung für die Nachsteuer auf der Kapitalleistung ist somit noch vor Ablauf der Verjährungsfrist des Art. 125 StG eingeleitet worden, weshalb die Steuerforderung nicht verjährt ist.

StRK 26.10.1993 (Nr. 583)

2141

Erbschaftssteuern. Voraussetzungen für die Annahme eines nach Art. 137 Abs. 5 aStG¹⁾ erbschaftsteuerrechtlich privilegierten **Pflegekindverhältnisses**. **Der Begriff des Pflegekindes ist restriktiv auszulegen; die Beweislast liegt beim Steuerpflichtigen.**

1. Massgebliche Rechtsgrundlage für die Beurteilung der Streitfrage, ob ein Pflegekindverhältnis vorliegt, bildet Art. 137 Abs. 5 aStG. Demnach haben "Grosskinder und weitere Nachkommen, Stiefkinder und Pflegekinder" das Dreifache der gemäss Art. 137 Abs. 2 aStG errech-

¹⁾ Art. 137 Abs. 2 lit. b nStG

neten einfachen Erbschaftssteuer zu bezahlen, während alle nicht privilegierten Empfänger in die Klasse 6 fallen und den zwölffachen Betrag zu bezahlen haben.

2. Der in Art. 137 Abs. 5 aStG verwendete Begriff "Pflegekinder" ist dem Privatrecht entnommen. Das heisst nicht, dass der erbschaftssteuerrechtliche Pflegekinderbegriff mit jenem des Zivilrechts übereinzustimmen braucht. Es gibt keinen Grundsatz zivilrechtskonformer Interpretation (vgl. *Max Imboden/René A. Rhinow*, Schweiz. Verwaltungsrechtsprechung, Band I, Allgemeiner Teil, Basel und Frankfurt a/Main 1986, Nr. 25 B I, S. 159/BGE 118 Ia 497, 501). Immerhin sollten rechtliche Begriffe im Interesse der Einheit der Rechtsordnung und der Rechtssicherheit nicht ohne Grund uneinheitlich ausgelegt werden (vgl. *René A. Rhinow/Beat Krähenmann*, Schweiz. Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt a/Main 1990, B II b, S. 80). Im folgenden ist vornweg zu untersuchen, was das Zivilrecht unter dem Begriff "Pflegekind" versteht. Das neue Kindesrecht (in Kraft seit 1. Januar 1978) spricht - im Gegensatz zum früheren - mehrfach vom Pflegekindverhältnis. Gemäss unbestrittener Sachdarstellung der Parteien lebte U. ab Januar 1977 im Haushalt des Erblassers (und anfangs auch zusammen mit dessen damaliger Ehefrau) bis zu dessen Tod am 19. April 1984. Obwohl die Hausgemeinschaft vor Inkrafttreten des neuen Kindesrechts aufgenommen wurde, kann für die Auslegung des Pflegekinderbegriffs auf die neurechtlichen Bestimmungen abgestellt werden, haben diese doch an dessen Kerngehalt nichts geändert. Von Pflegekindern resp. Pflegeeltern handelt das ZGB im Zusammenhang mit der Unterhaltspflicht der Eltern (Art. 294 ZGB) und der elterlichen Gewalt (Art. 300, 310 und 316 ZGB). Gestützt auf Art. 316 Abs. 2 ZGB hat der Bundesrat zudem am 19. Oktober 1977 die Verordnung über die Aufnahme von Pflegekindern (SR 211.222.338; abgekürzt PfkV) erlassen. In Lehre und Rechtsprechung herrscht Unsicherheit über den Begriff der Pflegeeltern. Er sollte aber den Inhabern der faktischen Obhut über ein Kind vorbehalten bleiben, zu dem sie nicht in einem Kindesverhältnis stehen (*M. Stettler*, Schweiz. Privatrecht, Bd. III/2, Basel und Frankfurt a/Main 1992, S. 465). Zu Recht spricht Art. 300 Abs. 1 ZGB deshalb von Kindern, die Dritten zur Pflege anvertraut sind. Die faktische Obhut äussert sich in der täglichen Sorge für das Kind und der Ausübung von Rechten und Pflichten, die sich aus seiner

Pflege und laufenden Erziehung ergeben. Obhut wahrnehmen bedeutet, das zu leisten, was Unmündige zur harmonischen körperlichen, geistigen und seelischen Entwicklung täglich bedürfen. Inhaber dieser faktischen Obhut sind grundsätzlich als Pflegeeltern im Sinne von Art. 294 und 300 ZGB anzusehen, ob es sich nun um Verwandte oder um Dritte (Einzelpersonen oder Heime) handelt (*M. Stettler*, a.a.O., S. 233 f.). Generell kann somit festgestellt werden, dass Pflegeeltern die leiblichen Eltern in der Ausübung der elterlichen Gewalt umfassend vertreten, soweit es zur gehörigen Erfüllung ihrer Aufgabe angezeigt ist (*Tuor/Schnyder*, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 10. Auflage, Zürich 1986, S. 319). Gemäss Art. 316 Abs. 1 ZGB bedarf die Aufnahme von Pflegekindern einer Bewilligung der Vormundschaftsbehörde oder einer anderen vom kantonalen Recht bezeichneten Stelle und steht unter deren Aufsicht. Bei der Aufnahme eines Kindes in einen (Familien-)Haushalt besteht die Bewilligungspflicht gemäss Art. 4 Abs. 1 PfkV nur, wenn das Kind noch schulpflichtig oder noch nicht mehr als 15 Jahre alt ist.

3. Im folgenden ist zu untersuchen, ob die von U. resp. ihrem Rechtsvertreter geltend gemachten Kriterien die Annahme eines Pflegekindverhältnisses zum Erblasser im zivilrechtlichen Sinne rechtfertigen. Hierfür trägt die Pflichtige die Beweislast, weil es sich um steuermindernde Tatsachen handelt (vgl. *Weidmann/Grossmann/Zigerlig*, Wegweiser durch das St. Gallische Steuerrecht, 4. Auflage 1987, S. 243). U. wurde am 18. Februar 1960 geboren. Im Jahre 1965 verstarb ihre leibliche Mutter, so dass die alleinige elterliche Gewalt auf ihren Vater überging. Gemäss unbestritten gebliebener Sachdarstellung der Rekurrentin hatte diese im Alter von 16 Jahren ein Verhältnis mit einem Mann, welches offenbar zu einer gestörten Vater-Tochter-Beziehung führte. Sie zog aus dem väterlichen Haushalt aus und kam am 5. Mai 1976 in W. zur Anmeldung. Das Ehepaar M. zog erst im Januar 1977 in ihr Haus in W. Erst ab diesem Zeitpunkt wohnte U. mit dem Erblasser (und anfangs auch mit dessen Ehefrau) in einem gemeinsamen Haushalt. Zu diesem Zeitpunkt war sie bereits ca. 17 Jahre alt. Mithin war sie bereits eine junge Frau, die immerhin bereits während rund acht Monaten praktisch auf sich alleine gestellt war. Gemäss eigener Sachdarstellung der Pflichtigen arbeitete und wohnte sie während der Übergangszeit im Restaurant "H." in W. Diese Umstände sprechen für

das Vorliegen einer relativ grossen Selbständigkeit von U. bereits im Zeitpunkt der Aufnahme der Haushaltgemeinschaft mit dem Erblasser. Die Pflichtige macht weiter geltend, der Erblasser sei umfassend für ihren Unterhalt und die Ausbildung aufgekommen. Diese Tatsachenbehauptung steht im Widerspruch zu den Akten. Gemäss Steuerrechnung 1978 betrug das steuerbare Einkommen Land und Gemeinde bereits Fr. 13'800.--, in der Steuerperiode 1981/82 bereits Fr. 20'100.-- (nach Aufrechnung eines Naturallohnes von Fr. 5'400.-- je Bemessungsjahr). Gemäss Zuzugsmeldung und Steuererklärung 1981/82 war sie als Hausangestellte bei der M. AG angestellt, deren Inhaber der Erblasser war. Die Pflichtige hat somit für die ihr gewährte Unterkunft und Verpflegung eine volle Gegenleistung erbracht in Form von Arbeit, und mit dem Barlohn konnte sie ihre restlichen Lebensaufwendungen im Rahmen des üblichen Unterhaltsbedarfs decken. Es kann somit keine Rede davon sein, dass der Erblasser für ihren Unterhalt aufgekommen ist. Auch für die Weiterausbildung der Pflichtigen war der Erblasser nicht über die Verpflichtungen eines jeden Arbeitgebers hinaus besorgt. Bezeichnend und unbestritten ist zudem, dass der Erblasser in seinen Steuererklärungen auch nie (Kinder-)Anzüge geltend gemacht hat für den U. während deren Unmündigkeit angeblich gewährten Unterhalt. Ein Pflegeverhältnis wird grundsätzlich durch Vertrag zwischen dem Versorger (Eltern, Vormund, Vormundschaftsbehörde, Jugendstrafbehörde etc.) und den Pflegeeltern begründet. Wie die Rekurrentin richtig feststellt, bedarf dieser Vertrag keiner bestimmten Form (St. Galler Steuerbuch, 19.91). Unbestritten ist, dass sich U. während ihrer Unmündigkeit nicht aufgrund einer behördlichen Anordnung resp. Zustimmung beim Erblasser aufhielt. Ebenso wenig kann von einer Zustimmung des Inhabers der elterlichen Gewalt gesprochen werden. Vielmehr ist aktenkundig, dass ihr Vater Ende 1977 vormundschaftliche bzw. strafrechtliche Massnahmen bei der Fürsorgekommission W. anbegehrte im Zusammenhang mit dem von seiner Tochter ohne seine Einwilligung gewählten Aufenthaltsort im Hause des Erblassers. Von einem auch formell abgestützten Pflegekindverhältnis konnte daher keine Rede sein. Wie die Rekurrentin selbst zugeibt, ist das Testament des Erblassers vom 5. Februar 1984 das einzige greifbare Dokument, das auf ein Pflegeverhältnis hinweist. Dieses Testament hat M. sel. wenige Monate vor seinem Tod aufgesetzt. Er

wurde dabei gemäss eigenen Angaben von RA Dr. R., dem nachmaligen Willensvollstrecker, beraten. Es kann offenbleiben, ob der Begriff "Pflegetochter" im Zusammenhang mit der Erbeinsetzung von U. aus steuerrechtlichen Gründen Eingang ins Testament gefunden hat oder aufgrund des subjektiven Empfinden des Testators. Massgeblich sind allein die objektiven Kriterien bei der Beurteilung der Frage, ob ein Pflegeverhältnis zwischen dem Erblasser und U. vorlag oder nicht. Aus diesem Grunde erübrigt sich auch die von der Rekurrentin beantragte Zeugeneinvernahme von Dr. R. mangels Sachverhaltsbezug, ebenso eine persönliche Befragung der Pflichtigen. Aus dem gleichen Grunde kann offenbleiben, ob der Erblasser je die Absicht hatte, U. zu adoptieren. Unbestrittenermassen ist nie ein formelles Adoptionsgesuch eingereicht worden und hätte wohl schon aufgrund der fehlenden Zustimmung des Inhabers der elterlichen Gewalt keine Aussicht auf Erfolg gehabt (vgl. Art. 265 a und 265 c ZGB).

4. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass vor allem das nicht mehr kindliche Alter von U. bei deren Eintritt in den Haushalt des Erblassers (ca. 17 Jahre), deren zumindest weitgehende wirtschaftliche Selbständigkeit und die fehlende Zustimmung des Inhabers der elterlichen Gewalt zur Haushaltsgemeinschaft mit dem Erblasser resp. die fehlende behördliche Anordnung gegen das Vorliegen eines Pflegekindverhältnisses zwischen dem Erblasser und der Pflichtigen im zivilrechtlichen Sinne sprechen.

5. Abschliessend ist zu prüfen, ob dem in Art. 137 Abs. 5 aStG verwendeten Pflegekinderbegriff eine vom Zivilrecht abweichende Bedeutung zukommt. Wie alle kantonalen Erbschaftssteuergesetze differenziert das appenzell-ausserrhodische Steuergesetz (in der vorliegend anwendbaren und heutigen Fassung) das Steuermass aufgrund der Beziehungsnähe zum Erblasser. Im Vordergrund steht die Privilegierung nach dem Verwandtschaftsgrad. Die Pflegekinder werden in der dritten "Erbenklasse" privilegiert, und zwar vor den Geschwistern, Grosseltern, Onkeln und Tanten, Neffen und Nichten, Stiefeltern, Stiefkindern und Schwiegereltern. Sie sind mit den Grosskindern und deren Nachkommen sowie den Stiefkindern des Erblassers gleichgestellt. Diese weitgehende Privilegierung der Pflegekinder im appenzell-ausserrhodischen Erbschaftssteuerrecht spricht für eine restriktive Auslegung des Begriffs. Im zürcherischen Erbschaftssteuerrecht werden

Pflegekinder z.B. nur insoweit privilegiert, als ihnen (zusammen mit dem Patenkind und den Hausangestellten mit über 10 Dienstjahren) lediglich ein Freibetrag von Fr. 10'000.-- zugestanden wird (§ 21 lit. d ESchG ZH). Der Gesetzgeber hat mit dieser weitgehenden Privilegierung zum Ausdruck gebracht, dass er nur die typischen Pflegeverhältnisse erfassen wollte, d.h. jene, die im eigentlichen Kindesalter beginnen und über Jahre gefestigt worden sind. Nur solche können in die Nähe von verwandtschaftlichen Beziehungen treten und rechtfertigen eine Gleichbehandlung mit den Gross- und Stiefkindern.

6. Zusammenfassend ergibt sich, dass zwischen dem Erblasser und U. nie ein Pflege-tochterverhältnis im zivilrechtlichen Sinne und erst recht nicht im steuerrechtlichen Sinne bestanden hat. Sie war vielmehr dessen mehrjährige Hausangestellte. Als solche hat sie sich selbst beim Zuzug und in der Folge beim Ausfüllen der Steuererklärungen bezeichnet. Hausangestellte sind nach dem appenzell-ausserrhodischen Erbschaftssteuerrecht nicht privilegiert. Dies im Gegensatz zu anderen kantonalen Regelungen (z.B. im bernischen Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht: Hier werden Hausangestellte mit mindestens 10 Dienstjahren mit den Eltern, Stiefeltern und Pflegeeltern gleichgestellt; Art. 19 ESchG BE). U. fällt daher in die Klasse 6 der "übrigen Empfänger" gemäss Art. 137 Abs. 5 aStG. Dies unabhängig davon, wie intensiv und von welcher Qualität die Beziehungen zum Erblasser waren. Der Rekurs von U. betreffend die Klasseneinteilung resp. den anwendbaren Steuersatz ist daher abzuweisen.

StRK 29.6.1994 (Nr. 591)