

Obergericht Appenzell Ausserrhoden

2. Abteilung

Urteil vom 9. Mai 2017

Mitwirkende	Obergerichtsvizepräsident W. Kobler Oberrichter R. Krapf, B. Dick, S. Plachel, Dr. M. Winiger Obergerichtsschreiberin A. Mauerhofer
Verfahren Nr.	O2V 16 16
Sitzungsort	Trogen
Beschwerdeführerin	A ____ vertreten durch: RA B____
Vorinstanz	Erbschaftsamt C ____
Beigeladene	Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden, Gutenberg-Zentrum, 9102 Herisau
Gegenstand	Erbschaftssteuerrechnung vom 27. Oktober 2015

Rechtsbegehren

a) der Beschwerdeführerin:

1. Der Einspracheentscheid der Vorinstanz (Erbschaftsamt) vom 27. Mai 2016 sei vollumfänglich aufzuheben, und es sei
 - a) die Erbschaftssteuerrechnung des Erbschaftsamts C___ vom 27. Oktober 2015 (Reg.-Nr. 2107163) im Zusammenhang mit A___ aufzuheben
 - b) und die Vorinstanz anzuweisen, eine neue Erbschaftssteuerrechnung auszustellen, worin die Einsprecherin zu verpflichten sei, im Nachlass von D___ sel., gest. XX.XX.2014, gestützt auf Art. 147 Abs. 1 lit. a StG Erbschaftssteuern zum Steuertarif von 12 Prozent zu bezahlen.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

b) der Vorinstanz und der Steuerverwaltung:

1. Die Beschwerde sei abzuweisen.
2. Unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin.

Sachverhalt

- A.** D___ (nachfolgend: Erblasser) starb am XX.XX.2014. Er hinterliess eine letztwillige Verfügung, datiert vom 17. April 2014, welche beim Erbschaftsamt C___ (nachfolgend: Vorinstanz) deponiert war und am 7. Januar 2015 eröffnet wurde (act. 9/1). Gemäss dieser letztwilligen Verfügung schloss der Erblasser seine gesetzlichen Erben von der Erbfolge aus und verfügte, dass sein gesamter Nachlass je zur Hälfte an A___ (nachfolgend: Beschwerdeführerin) sowie eine weitere Person gehen solle; zudem richtete der Erblasser Vermächtnisse aus.
- B.** Am 27. Oktober 2015 erliess die Vorinstanz eine Erbschaftssteuerrechnung und verfügte für die Beschwerdeführerin basierend auf der ihr zukommenden Erbschaft im Betrag von Fr. 2'742'682.50 einen zu zahlenden Erbschaftssteuerbetrag von Fr. 877'658.40 zuzüglich Ausgleichszinsen (act. 9/5). Gegen diese Verfügung erhob die Beschwerdeführerin am 11. November 2015 Einsprache bei der Vorinstanz und rügte, dass sie zu einem Steuertarif von 32% veranlagt worden sei. Nachdem sie fast 30 Jahre mit dem Erblasser in C___ zusammengewohnt habe, sei es für sie absolut unverständlich, weshalb die Vorinstanz nicht den reduzierten Steuertarif für nichtverheiratete Lebenspartner von 12% angewendet

habe (act. 9/4). Mit Einspracheentscheid vom 27. Mai 2016 wurde die Einsprache abgewiesen und die angefochtene Erbschaftssteuerrechnung bestätigt (act. 9/14).

- C.** Gegen diesen Einspracheentscheid reichte die Beschwerdeführerin am 30. Juni 2016 beim Obergericht eine Beschwerde ein und beantragte erneut, sie sei zum privilegierten Steuertarif von 12%, welcher für nichtverheiratete Lebenspartner gelte, zu veranlassen (act. 1). Hierauf wurde sowohl der Vorinstanz als auch der kantonalen Steuerverwaltung (nachfolgend: Beigeladene) die Möglichkeit zur Einreichung einer Vernehmlassung eingeräumt (act. 5). Am 30. September 2016 reichte die Beigeladene innert erstreckter Frist eine Stellungnahme ein mit dem Antrag auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde (act. 10). Die Vorinstanz verzichtete auf Einreichung einer eigenen Vernehmlassung und schloss sich den Anträgen und Ausführungen der Beigeladenen an (act. 8). Mit Replik vom 14. Dezember 2016 hielt die Beschwerdeführerin an ihren Anträgen fest und reichte weitere Unterlagen ein (act. 15 und 16). Die Vorinstanz und die Beigeladene verzichteten auf die Einreichung einer Duplik. Keine der Parteien verlangte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.
- D.** Am 9. Mai 2017 wurde die Sache in der zweiten Abteilung des Obergerichts in Abwesenheit der Parteien abschliessend beraten und darüber entschieden. Die Beschwerde wurde gutgeheissen und die Vorinstanz angewiesen, eine neue Erbschaftssteuerrechnung unter Berücksichtigung des privilegierten Steuertarifs von 12% für den nichtverheirateten Lebenspartner zu erlassen. Zudem wurde der Beschwerdeführerin eine Entschädigung für ihre Vertretung zugesprochen (act. 19). Mit Schreiben vom 8. Juni 2017 (act. 20) ersuchte die Vorinstanz um Ausfertigung eines begründeten Entscheids.
- E.** Auf weitere Einzelheiten im Sachverhalt und in den Akten sowie die Vorbringen der Parteien in den Rechtschriften wird, soweit entscheiderelevant, in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

Erwägungen

1. Formelles

Die von Amtes wegen vorzunehmende Prüfung der Prozessvoraussetzungen ergibt, dass diese sowohl hinsichtlich der Beschwerdeberechtigung als auch hinsichtlich der Form- und Fristenfordernisse erfüllt sind. Auf die Beschwerde ist deshalb einzutreten.

2. Materielles

2.1

a. Der Erbschaftssteuer unterliegen grundsätzlich alle Zuwendungen kraft Erbrechts. Zu den steuerbaren Zuwendungen gehören insbesondere solche aufgrund von gesetzlicher Erbfolge, Erbvertrag, letztwilliger Verfügung, Schenkung auf den Todesfall, Errichtung einer Stiftung auf den Todesfall oder Nacherbeneinsetzung (Art. 135 des kantonalen Steuergesetzes [StG, bGS 621.11]). Während Zuwendungen an Nachkommen sowie an Stief- und Pflegekinder, an den Ehegatten und an die Eltern gemäss der Ausnahmebestimmung von Art. 139 StG steuerfrei sind, beträgt die Steuer gemäss Art. 147 Abs. 1 StG für den nichtverheirateten Lebenspartner 12%, für Geschwister, Stiefeltern, Schwiegereltern, Schwiegersohn, Schwiegertochter und Grosseltern 22%, sowie für die übrigen Empfänger 32%.

b. Die Beschwerdeführerin bestreitet ihre grundsätzliche Steuerpflicht als Erbin nicht. Sie ist aber der Ansicht, sie sei zum privilegierten Steuertarif von 12% für nichtverheiratete Lebenspartner zu veranlagern, nachdem sie fast 30 Jahre lang mit dem Erblasser in einer Lebensgemeinschaft zusammengewohnt habe. Die Beigeladene und die Vorinstanz gehen dagegen davon aus, dass im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für die Anwendung des privilegierten Steuertarifs nicht erfüllt seien, nachdem der Erblasser zwar zunächst in C___ gewohnt, sich am 4. Dezember 1996 aber nach Bolivien abgemeldet und sich erst wieder am 1. Februar 2014 in C___ angemeldet habe. Unter diesen Umständen gelange der reguläre Tarif von 32% zur Anwendung.

c. Somit ist umstritten und zu klären, ob die Voraussetzungen für die Anwendung des privilegierten Steuertarifs von 12% für nichtverheiratete Lebenspartner im konkreten Fall erfüllt sind oder nicht. Gemäss Art. 147 Abs. 2 StG gilt als Lebenspartner *„die während fünf oder mehr Jahren vor dem Tod der verstorbenen Person mit dieser in ununterbrochener*

Hausgemeinschaft lebende Person, sofern die verstorbene Person zu deren Unterhalt wesentlich beigetragen hat oder Gemeinschaftlichkeit der Mittel bestanden hat.“

2.2

Die eine der an zweiter Stelle in Art. 147 Abs. 2 StG alternativ genannten Voraussetzungen, nämlich, dass der Erblasser „zum Unterhalt wesentlich beigetragen [...] hat“, kann im vorliegenden Fall bejaht werden:

a. Es ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin seit 2007 in der Wohnung an der F___ in C___ wohnt. Gemäss Beschwerdeführerin ist der Erblasser für die gesamten Mietzinsen aufgekommen. Wohnkosten stellen als notwendige Lebenshaltungskosten naturgemäss einen wesentlichen Teil der Unterhaltskosten dar, unabhängig von den finanziellen Verhältnissen. Hat der Erblasser die Mietzinszahlungen für die Wohnung tatsächlich vollständig übernommen, so hat er damit wesentlich zum Unterhalt der Beschwerdeführerin beigetragen.

b. Zum Beweis, dass die Mietzinszahlungen vom Erblasser geleistet wurden, reichte die Beschwerdeführerin eine Bankbestätigung vom 12. Februar 2016 (act. 2/9) ein. Dort wird bestätigt, dass der Erblasser den Mietzins für die Wohnung an der F___ in C___ monatlich mittels Dauerauftrag zu Lasten seines UBS-Privatkontos beglichen habe, und zwar „seit Mietbeginn (Juni 2007)“. Dieser Hinweis auf den Mietbeginn hat die Vorinstanz dazu veranlasst, sich im angefochtenen Einspracheentscheid auf den Standpunkt zu stellen, die eingereichte Bankbestätigung sei „*offensichtlich falsch und [könne] darum im vorliegenden Fall nicht als Beweis dienen*“ (vgl. act. 2.2, Ziff. 2.2), weil nämlich Mietbeginn gemäss Mietvertrag erst der 1. August gewesen sei.

c. Diese Auffassung überzeugt nicht. Der in Frage stehende Mietzins war, wie dies allgemein üblich ist, jeweils monatlich im Voraus zu entrichten (vgl. act. 2/6). Die erste Mietzinszahlung erfolgte nachweislich Ende Juli 2007 (act. 2/11). Die mit der Miete zusammenhängenden Dokumente (Mietvertrag, act. 2/6; Eröffnung Mieterkautionskonto, act. 2/8; Dauerauftragserfassung, act. 2/10) wurden aber allesamt bereits im Juni 2007 erstellt. Unter diesen Umständen ist es ohne weiteres nachvollzieh- und erklärbar, weshalb die Bank auf der Bestätigung „Juni 2007“ angab, obwohl der Mietbeginn erst zwei Monate darauf erfolgte.

d. Der genaue Mietbeginn ist zudem für die an dieser Stelle interessierende Frage, nämlich, ob der Erblasser während mindestens fünf Jahren vor seinem Tod - und damit mindestens seit Dezember 2009 - zum Unterhalt der Beschwerdeführerin wesentlich beigetragen hat, ohnehin gar nicht entscheidend. Dass die Mietzinszahlungen mindestens seit Dezember 2009 vom Erblasser beglichen wurden, ist durch act. 2/9 - zusammen mit den weiteren von der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang eingereichten

Unterlagen (act. 2/10 und 2/11) - entgegen der im angefochtenen Einspracheentscheid vertretenen Auffassung klar belegt.

e. Zusammengefasst ist die Übernahme der monatlichen Mietzinsaufwendungen im Betrag von Fr. 2'650.-- für die Wohnung sowie Fr. 120.-- für den Garagenplatz (vgl. act. 2/6) an der F___ in C___ als wesentlicher Beitrag des Erblassers zum Unterhalt der Beschwerdeführerin im Sinn von Art. 147 Abs. 2 StG anzuerkennen. Ob zusätzlich auch in ausreichendem Ausmass Gemeinschaftlichkeit von Mitteln bestanden hat, wie in Art. 147 Abs. 2 StG als alternative Voraussetzung erwähnt ist (dass gewisse gemeinschaftliche Mittel bestanden, zeigt jedenfalls die im Miteigentum der Beschwerdeführerin und des Erblassers stehende Liegenschaft in Bolivien, vgl. act. 11/5 sowie die Ausführungen in der Replik, Ziff. 1.2 samt dazu gehörigen Beilagen, act. 16/20-23), kann damit offengelassen werden.

2.3

Es bleibt zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin und der Erblasser ausserdem während fünf oder mehr Jahren vor dem Tod des Erblassers „in ununterbrochener Hausgemeinschaft“ gelebt haben, wie es in Art. 147 Abs. 2 StG als zwingende Voraussetzung für die Anwendung des privilegierten Steuertarifs verlangt wird. Dies wird durch die Tatsache allein, dass der Erblasser für die Mietzinszahlungen aufgekommen ist, nicht belegt. Die Beschwerdeführerin bringt aber weitere Indizien vor, welche nach ihrer Ansicht ihr Leben in einer ununterbrochenen Hausgemeinschaft mit dem Erblasser bestätigen. Auf diese ist im Nachfolgenden näher einzugehen.

2.4

Sowohl die Beschwerdeführerin als auch die Vorinstanz und die Beigeladene argumentieren in diesem Zusammenhang vor allem damit, wer gemäss den von ihnen jeweils angerufenen Unterlagen und Indizien Partei des Mietvertrags der Wohnung in C___ gewesen sei.

a. Im Mietvertrag (act. 2/6) sind als Mieter „E___ GmbH, D___ + A___“ aufgeführt. Unterzeichnet haben den Vertrag „D___“ und „A___“. Die Beschwerdeführerin argumentiert, der Erblasser sei zwar für die E___ einzelzeichnungsberechtigt gewesen. Unterzeichnet habe er allerdings sowohl den Wohnungsvertrag als auch den Mieterkautionsvertrag (act. 2/8) mit seinem Namen ohne Hinweis auf die Firma. Somit

könne nicht argumentiert werden, die Beschwerdeführerin und die E___ GmbH hätten zusammen die Wohnung gemietet.

b. Die Vorinstanz ist anderer Ansicht und verweist in der Vernehmlassung namentlich darauf, dass bei der Wohnungsanmeldung als Namensschild nur die Angabe „E___ GmbH“ und „A___“ gewünscht worden sei; ausserdem habe der Erblasser dort ausdrücklich „für E___ GmbH“ unterzeichnet (act. 11/7).

c. Mit Bezug auf die von den Parteien zitierten Unterlagen fällt insbesondere auf, dass auf dem von der Beigeladenen eingereichten act. 11/7 (Anmeldeformular für Mietinteressenten) der Erblasser zwar tatsächlich „für E___ GmbH“ unterzeichnet hat, gleichzeitig aber auch angekreuzt wurde, es würden zwei Personen in der Wohnung leben. Letzteres spricht für die Aussage der Beschwerdeführerin, sie habe mit dem Erblasser zusammen in der Wohnung gelebt, unabhängig davon, wer als Mietvertragspartei zu betrachten ist. Dass der Mietzins schliesslich nicht von der E___ GmbH (und damit von einem Firmenkonto aus), sondern nachweislich von einem Privatkonto des Erblassers beglichen wurde, spricht ebenfalls dafür, dass an der F___ nicht lediglich ein Firmensitz bestand, sondern der Erblasser auch selbst dort gewohnt hat.

d. Letztlich ist gar nicht entscheidend, wer Mietvertragspartei war, sondern es kommt vielmehr darauf an, ob der Erblasser mit der Beschwerdeführerin zusammen in der Wohnung an der F___ in C___ gewohnt hat. Dafür sprechen namentlich die erwähnten Indizien. Die blossе Tatsache allein, dass jemand Partei eines Mietvertrags ist, belegt dagegen keineswegs mit Sicherheit, dass diese Person in dieser Wohnung auch tatsächlich gelebt hat, geschweige denn, dass in dieser Wohnung eine Lebensgemeinschaft mit einer anderen Person geführt wurde. Für die Bejahung oder Verneinung einer ununterbrochenen Lebensgemeinschaft im Sinn von Art. 147 Abs. 2 StG ist somit letztlich gar nicht entscheidend, wer Mietvertragspartei der Wohnung in C___ war. Eine weitere Auseinandersetzung mit den von beiden Parteien zu dieser Frage vorgebrachten Argumente erübrigt sich daher.

2.5

Die Beschwerdeführerin hat diverse schriftliche Bestätigungen von Bekannten, Freunden, Nachbarn und Angehörigen des Erblassers und der Beschwerdeführerin eingereicht zum weiteren Beweis, dass sie mit dem Erblasser seit rund 30 Jahren gemeinsam in der Wohnung an der F___ in C___ gewohnt und mit ihm eine nichteheliche Lebensgemeinschaft im Sinn von Art. 147 Abs. 2 StG geführt habe (act. 2/13 bis act. 2/19).

Diesbezüglich stellt sich die Beigeladene jedoch auf den Standpunkt, in formeller Hinsicht sei der Zeugenbeweis im Steuerverfahren unzulässig, weshalb auch die schriftlichen Aussagen der verschiedenen Personen nicht verwertbar seien.

a. Tatsächlich heisst es bei den verfahrensrechtlichen Bestimmungen des StG unter dem Kapitel „Allgemeine Verfahrensgrundsätze“ in Art. 158 Abs. 2 StG, dass der Zeugenbeweis nicht zulässig sei. Gleichzeitig sieht aber Art. 158 Abs. 1 StG vor: *„Die von der steuerpflichtigen Person angebotenen Beweise werden abgenommen, soweit sie geeignet sind, die für die Einschätzung erheblichen Tatsachen festzustellen.“*

b. Bei den von der Beschwerdeführerin eingereichten schriftlichen Bestätigungen handelt es sich nicht um Zeugenaussagen, sondern um schriftlich festgehaltene Aussagen von Drittpersonen, die zur Bestätigung des von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Sachverhalts dienen: Die Beschwerdeführerin hat act. 2/13 bis 2/19 zum Beweis angeboten, um das Bestehen einer mindestens 5-jährigen ununterbrochenen Lebensgemeinschaft mit dem Erblasser zu belegen, nachdem ein solcher Sachverhalt gemäss der Vorschrift von Art. 147 Abs. 2 StG erhebliche Anspruchsvoraussetzung für die Anwendung des privilegierten Steuersatzes ist.

c. Es ist nicht ersichtlich und weder Vorinstanz noch Beigeladene bringen konkret vor, weshalb die schriftlichen Auskünfte nicht geeignet sein sollten für die Feststellung dieser erheblichen Tatsache. Dass die von der Beschwerdeführerin eingereichten schriftlichen Auskünfte im Steuerverfahren zur Feststellung des Sachverhalts geeignet sind bzw. sein müssen, hat erst recht zu gelten, nachdem der Zeugenbeweis im Steuerverfahren gemäss Art. 158 Abs. 1 StG ausdrücklich ausgeschlossen wird. Bescheinigungen von Dritten (vgl. dazu auch Art. 163 Abs. 2 StG) sind im Steuerverfahren allgemein ein sehr verbreitetes und wesentliches Mittel, um den Sachverhalt festzustellen. Es besteht daher entgegen der Auffassung der Beigeladene keine Grundlage, um die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten schriftlichen Bestätigungen zum Vornherein aus formellen Gründen gar nicht zu würdigen.

d. In materieller Hinsicht besteht schliesslich kein Anlass, an den in den Bestätigungen gemachten Aussagen, wonach die Beschwerdeführerin mit dem Erblasser mehr als die letzten fünf Jahre vor dessen Tod tatsächlich an der F___ in C___ in einer Lebensgemeinschaft zusammengelebt habe, zu zweifeln. Weder die Vorinstanz noch die Beigeladene bringen etwas vor, das den in den Bestätigungen von Drittpersonen dargestellten Sachverhalt in materieller Hinsicht in Frage stellen würde. Insbesondere ist kein Grund ersichtlich, an der Glaubwürdigkeit der Personen zu zweifeln, die die

Bestätigungen verfasst haben. Weitere Unterlagen (z.B. act. 2/12) bestätigen die von den Drittpersonen gemachten Aussagen klar. Eine Gesamtwürdigung der vorliegenden Umstände führt daher zum Schluss, dass die Beschwerdeführerin seit mindestens fünf Jahren vor dem Tod des Erblassers mit diesem eine ununterbrochene Lebensgemeinschaft im Sinn von Art. 147 Abs. 2 StG geführt hat, wobei der Lebensmittelpunkt der Lebensgemeinschaft sich in der gemeinsam bewohnten Wohnung in C___ befunden hat.

2.6

Die Beschwerdeführerin offeriert im vorliegenden Beschwerdeverfahren zusätzlich diverse Zeugenaussagen (act. 1, Ziff. 5.6 / Ziff. 5.7.3). Da Art. 158 StG in erster Linie das Verfahren vor der Steuerbehörde regelt und für das obergerichtliche Beschwerdeverfahren nebst Art. 188 StG insbesondere das kantonale Verwaltungsrechtspflegegesetz (VRPG, bGS 143.1) als Rechtsgrundlage zu beachten ist, stellt sich die grundsätzliche Frage, ob im obergerichtlichen Verfahren der Beschwerde in Steuersachen Zeugeneinvernahmen überhaupt zulässig sind oder nicht. Die Beantwortung dieser Frage hängt davon ab, ob Art. 158 Abs. 2 StG nicht nur im verwaltungsinternen, sondern auch im obergerichtlichen Verfahren als *lex specialis* zu den im VRPG allgemein statuierten Verfahrensregeln zu betrachten ist.

a. Müssten zur Sachverhaltsfeststellung schon im Veranlagungsverfahren jedes Mal formelle Zeugeneinvernahmen durchgeführt werden, wäre das ohne Zweifel sehr aufwendig und daher im Massenveranlagungsverfahren zum Vornherein nicht praktikabel, weshalb dort praxisgemäss auf diverse schriftliche Bestätigungen abgestellt wird. Die Anhörung von Zeugen im steuerrechtlichen Veranlagungsverfahren ist damit zum Vornherein gar nicht notwendig, da schriftliche Bestätigungen von Personen zur Ermittlung des Sachverhalts genügen.

b. Da die direkt aus der Verfassung fliessenden minimalen Verfahrensbestimmungen den Bestimmungen im kantonalen Steuergesetz in jedem Fall vorgehen, kann im obergerichtlichen Beschwerdeverfahren von der Anhörung von Zeugen grundsätzlich nur dann abgesehen werden, wenn andere Beweismittel zur Verfügung stehen, die für die Ermittlung der in Frage stehenden tatsächlichen Verhältnisse gleich geeignet sind (vgl. in diesem Zusammenhang auch SG GVP 1993 Nr. 19; Urteil B 2011/243 des Verwaltungsgerichts SG vom 15. Oktober 2012).

c. Da die Beschwerdeführerin jedenfalls im vorliegenden konkreten Fall beweistaugliche schriftliche Bestätigungen von Drittpersonen eingereicht hat, mit welchen sie ihre Aussage,

wonach sie seit mehr als fünf Jahren vor dem Tod des Erblassers mit diesem eine ununterbrochene Lebensgemeinschaft an der F___ in C___ geführt habe, überzeugend belegt (vgl. E. 2.5 vorstehend), sind zusätzliche Zeugeneinvernahmen ohnehin entbehrlich. Es ist nicht davon auszugehen, dass unter diesen Umständen zusätzliche Zeugenaussagen zu neuen Erkenntnissen führen würden. Selbst wenn eine Zeugeneinvernahme zulässig wäre, könnte daher auf sie verzichtet werden.

d. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin namentlich mit den eingereichten schriftlichen Bestätigungen von Nachbarn, Freunden, Bekannten und Angehörigen ihrer Beweispflicht genügend nachgekommen ist, um zu belegen, dass sie in den letzten fünf Jahren vor dem Tod des Erblassers mit diesem eine ununterbrochene Lebensgemeinschaft im Sinn von Art. 147 Abs. 2 StG geführt habe. Die beantragten Zeugeneinvernahmen erübrigen sich damit. Die grundsätzliche Frage, ob im obergerichtlichen Beschwerdeverfahren in Steuersachen Zeugeneinvernahmen überhaupt zulässig sind oder nicht, kann damit im vorliegenden Fall offen gelassen werden.

2.7

Die Beigeladene wendet ein, sowohl der zivilrechtliche als auch der steuerrechtliche Wohnsitz des Erblassers habe sich von 1996 bis Anfang 2014 in Bolivien befunden. Somit könne das Kriterium einer fünfjährigen ununterbrochenen Hausgemeinschaft gar nicht erfüllt sein.

a. Den steuerrechtlichen Wohnsitz hat eine Person im Kanton Appenzell Ausserrhoden, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (Art. 4 Abs. 2 StG). Auch in zivilrechtlicher Hinsicht befindet sich der Wohnsitz einer Person an dem Ort, wo sie sich mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (Art. 23 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB, SR 210]). Auch wenn sich der zivilrechtliche und steuerrechtliche Wohnsitz einer Person in der Regel decken und der steuerrechtliche Wohnsitzbegriff dem Begriff im ZGB nachgebildet ist, erfolgt im Steuerrecht unter Umständen eine andere, vor allem wirtschaftliche Gewichtung (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 3 zu Art. 3 DBG). In beiden Fällen kommt es entscheidend darauf an, wo sich faktisch der Mittelpunkt der Lebensinteressen einer Person befindet. Dieser Mittelpunkt der Lebensinteressen bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen, nicht nach den bloss erklärten Wünschen einer Person. Auf die gefühlsmässige Bevorzugung eines Ortes kommt es nicht an; weder der steuerrechtliche noch der zivilrechtliche Wohnsitz ist insofern frei wählbar.

b. Die Beigeladene stützt ihre Annahme, der Erblasser habe seinen zivil- bzw. steuerrechtlichen Wohnsitz bis Anfangs 2014 in Bolivien gehabt, auf das dortige polizeiliche Domizil und die Abmeldung des Erblassers in C___ im Jahr 2006. Zudem verweist sie auf den Handelsregisterauszug der E___ GmbH (act. 2/5), wo bei den eingetragenen Personen als Wohnsitz des Erblassers ebenfalls Bolivien angegeben sei.

Die Wohnsitz-Angabe auf dem Handelsregisterauszug basiert in der Regel auf der schrifttenpolizeilichen Anmeldung, ohne dass das Handelsregisteramt selbst materielle Nachforschungen betreibt, ob an diesem Ort auch tatsächlich die Absicht des dauernden Verbleibens erfüllt ist (vgl. MICHAEL GWELESSIANI, Praxiskommentar zur Handelsregisterverordnung, 2. Aufl. 2012, N. 426 zu Art. 119 Handelsregisterverordnung). Die schrifttenpolizeiliche Anmeldung ist eine formelle Tatsache, die lediglich ein Indiz für das Vorliegen der materiellen Voraussetzungen eines zivil- bzw. steuerrechtlichen Wohnsitzes darstellt. Aus der schrifttenpolizeilichen Anmeldung allein lässt sich aber weder zivilrechtlich (vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts 4A_695/2011 vom 18. Januar 2012, E. 4.1) noch steuerrechtlich (vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts 2C_128/2016 bzw. 2C_130/2016 vom 7. April 2017, E. 4.2) mit Sicherheit auf den Wohnsitz schliessen. Dem polizeilichen Domizil, wo die Schriften hinterlegt sind oder wo die politischen Rechte ausgeübt werden, kommt damit keine entscheidende Bedeutung zu; das sind bloss äussere Merkmale, die ein Indiz für den Wohnsitz bilden können, wenn auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht (anstelle vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_565/2016 vom 21. Dezember 2016, E. 2.2, m.w.H.).

c. Im vorliegenden Verfahren ist die Frage entscheidend, ob, wie dies die Beschwerdeführerin geltend macht, in den letzten fünf Jahren vor dem Tod des Erblassers vom Bestehen einer mindestens fünfjährigen ununterbrochenen Hausgemeinschaft zwischen der Beschwerdeführerin und dem Erblasser auszugehen ist. Diese Frage hängt naturgemäss eng mit der Frage zusammen, wo der Erblasser sein tatsächliches Steuerdomizil (und auch seinen zivilrechtlichen Wohnsitz) hatte. Ob die Beigeladene jedoch in der Vergangenheit - offenbar im Wesentlichen gestützt auf die Schriftenhinterlegung - materiell betrachtet zu Recht oder zu Unrecht von einem ausländischen Wohnsitz des Erblassers ausging, braucht an dieser Stelle nicht näher diskutiert zu werden. Im vorliegenden Verfahren entscheidend ist, dass die Beschwerdeführerin insbesondere gestützt auf die vorgelegten schriftlichen Bestätigungen von Drittpersonen überzeugend dargelegt hat, dass sie mit dem Erblasser seit mehr als fünf Jahren an der F___ in C___ in ununterbrochener Hausgemeinschaft lebte. Da kein Anlass besteht, an dieser Sachverhaltsdarstellung zu zweifeln, ist die Beschwerdeführerin als Lebenspartnerin des

Erblässers im Sinn von Art. 147 Abs. 2 StG zu qualifizieren. Damit hat sie Anspruch darauf, zum privilegierten Steuertarif von 12% veranlagt zu werden.

d. Allfällige Auswirkungen dieser Qualifizierung auf die Beurteilung des zivil- oder steuerrechtlichen Wohnsitzes des Erblassers interessieren im vorliegenden Verfahren nicht. Es wird Sache der Vorinstanz sein, bei gegebenen Voraussetzungen allenfalls ein Nachsteuerverfahren mit Bezug auf den Erblasser einzuleiten, wie sie dies in Ziff. 4 der Vernehmlassung bereits ankündigt. Im vorliegenden Verfahren ist jedoch nicht näher dazu Stellung zu nehmen, ob die Voraussetzungen für die Einleitung eines solchen Nachsteuerverfahrens erfüllt sind oder nicht.

2.8

Die Beigeladene wirft der Beschwerdeführerin widersprüchliches Verhalten vor, weil in der unterjährigen Steuererklärung 2014 angegeben gewesen sei, der Erblasser sei ab dem 1. Februar 2014 in C___ bzw. dem Kanton Appenzell Ausserrhoden steuerpflichtig gewesen. Die Beschwerdeführerin habe diese Steuererklärung als Erbin erstellen lassen und unterzeichnet. Es stelle einen Verstoss gegen ihre Mitwirkungspflichten und ausserdem gegen Treu und Glauben dar, wenn sie damals keinen früheren Beginn der Steuerpflicht gemeldet habe. Es gehe nicht an, aus steuerplanerischer Sicht den Wohnsitz im Ausland und die damit verbundene Nichtbesteuerung zu akzeptieren und erst nach Bekanntwerden der Erbschaftssteuerfolgen den Sachverhalt so abzuändern, dass eine für sie günstigere Besteuerung erreicht werden solle. Auch aus diesem Grund sei die Beschwerde abzuweisen.

a. Die Beigeladene vermutet somit, dass steuerplanerische Gründe den Erblasser dazu bewogen haben, sich nicht mit seinen Schriften in C___ anzumelden, obwohl er an der F___ gemeinsam mit der Beschwerdeführerin eine Hausgemeinschaft führte. Wie es sich damit verhält, ist jedoch im vorliegenden Verfahren nicht entscheidend und braucht daher auch nicht näher abgeklärt zu werden. Es geht im vorliegenden Verfahren nicht um die Frage, ob sich der Erblasser unter den gegebenen Umständen nicht korrekterweise in C___ hätte anmelden müssen. Auch ob sich der Erblasser selber allenfalls rechtsmissbräuchlich verhalten hat, indem er seine Schriften erst im Februar 2014 und nicht schon früher in C___ deponiert hat, spielt keine Rolle für die Frage, ob sich die Beschwerdeführerin auf den privilegierten Steuersatz von 12% für Lebenspartner berufen kann.

b. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz kann der Beschwerdeführerin auch kein gegen Treu und Glauben verstossendes Verhalten vorgeworfen werden, weil sie als Erbin die - notabene von einer Treuhandfirma vorbereitete - unterjährige Steuererklärung des Erblassers ohne Anbringung einer Korrektur unterzeichnete. Dass die Beschwerdeführerin ein vorgedrucktes Datum auf der Steuererklärung nicht abänderte, stellt unter den gegebenen Umständen - insbesondere, da das vorgedruckte Datum mit der offiziellen Anmeldung des Erblassers in C___ übereinstimmte - kein widersprüchliches Verhalten der Beschwerdeführerin dar, auch wenn sie sich im vorliegenden Verfahren nun klar auf den Standpunkt stellt, der Erblasser habe mit ihr schon längere Zeit eine ununterbrochene Lebensgemeinschaft in C___ geführt. Es wird Sache der Beigeladenen sein, allenfalls neue Erkenntnisse seit dem Tod des Erblassers entsprechend zu würdigen und allenfalls ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, sollte sich ergeben, dass dies angezeigt ist. Ob allenfalls dem Erblasser ein gegen Treu und Glauben verstossendes Verhalten bzw. Rechtsmissbrauch vorzuwerfen ist, spielt im vorliegenden Verfahren, wo es einzig um die korrekte Veranlagung der Erbschaftssteuer der Beschwerdeführerin geht, dagegen keine Rolle.

3. Kosten und Entschädigung

3.1

Da die Beschwerdeführerin obsiegt, sind keine Kosten zu erheben. Der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss ist ihr zurückzuerstatten. Der Vorinstanz und der Beigeladenen sind unabhängig vom Verfahrensausgang keine Kosten aufzuerlegen (Art. 53 Abs. 1 i.V.m. Art. 22 Abs. 1 VRPG).

3.2

Im Beschwerdeverfahren hat die obsiegende Partei in der Regel Anspruch auf eine Entschädigung für ihre notwendigen Kosten und Auslagen (Art. 53 Abs. 3 VRPG). Dem Verfahrensausgang entsprechend hat somit im vorliegenden Fall die Beschwerdeführerin Anspruch auf eine Entschädigung zu Lasten der Vorinstanz, welche Veranlagungsbehörde bei den Erbschafts- und Schenkungssteuern ist (vgl. Art. 182 StG).

Die Beschwerdeführerin hat sich im vorliegenden Verfahren rechtsanwaltlich vertreten lassen, wofür ihr entsprechende Kosten entstanden sind. Somit ist die Entschädigung gestützt auf die kantonale Verordnung über den Anwaltstarif (Anwaltstarif, bGS 145.53)

festzulegen, welche für Verwaltungsverfahren eine pauschale Bemessung der Entschädigung vorsieht. In Anwendung von Art. 17 Anwaltstarif ist bei der Festlegung der Entschädigungspauschale den konkreten Umständen Rechnung zu tragen; zu berücksichtigen sind namentlich Art und Umfang der Bemühungen, die Schwierigkeit des Falles sowie die wirtschaftlichen Verhältnisse der Beteiligten.

Im vorliegenden Fall erscheint die in vergleichbaren Fällen übliche Entschädigung von Fr. 2'500.-- als angemessen. Hinzu kommen eine pauschale Entschädigung für Barauslagen von 4% sowie die Mehrwertsteuer, was zu einer Entschädigung im Gesamtbetrag von Fr. 2'808.-- führt.

Demnach erkennt das Obergericht:

1. Die Beschwerde von A___ wird gutgeheissen und der angefochtene Einspracheentscheid vom 27. Mai 2016 sowie die Erbschaftssteuerrechnung vom 27. Oktober 2015 (Reg.-Nr. 2107163) werden aufgehoben. Die Sache wird an das Erbschaftsamt C___ zurückgewiesen, damit dieses eine neue Erbschaftssteuerrechnung unter Berücksichtigung des Tarifs von 12 Prozent für den nichtverheirateten Lebenspartner gemäss Art. 147 Abs. 1 lit. a Steuergesetz (bGS 621.11) erlässt.
2. Es werden keine Kosten erhoben. Die Gerichtskasse wird angewiesen, der Beschwerdeführerin den geleisteten Kostenvorschuss im Betrag von Fr. 1'500.-- zurückzuerstatten.
3. Der Beschwerdeführerin wird zulasten der Vorinstanz eine Parteientschädigung im Betrag von Fr. 2'808.-- (entsprechend einem pauschalen Honorar von Fr. 2'500.-- zuzüglich Barauslagen von pauschal 4% sowie Mehrwertsteuer) zugesprochen.
4. **Rechtsmittel:**
Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit der Zustellung Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erhoben werden. Die Zulässigkeit einer solchen Beschwerde richtet sich nach Art. 82 ff. Bundesgerichtsgesetz (BGG, SR 173.110). Die Beschwerde ist beim Schweizerischen Bundesgericht, Avenue du Tribunal fédéral 29, 1000 Lausanne 14, schriftlich einzureichen. Die Beschwerdeschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten; der angefochtene Entscheid sowie die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind - soweit vorhanden - beizulegen (Art. 42 BGG). Die Beschwerde hat in der Regel keine aufschiebende Wirkung (Art. 103 BGG).
5. Zustellung an die Beschwerdeführerin über deren Anwalt, die Vorinstanz, die kantonale Steuerverwaltung sowie nach Rechtskraft an die Gerichtskasse.

Im Namen der 2. Abteilung des Obergerichts

Der Obergerichtsvizepräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

lic. iur. Walter Kobler

lic. iur. Annika Mauerhofer

versandt am: 25.07.17