



100 19 230

Gemeinde: H. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 24.9.2020 PKA/AWE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 22. September 2020

Es wirken mit: der hauptamtliche Richter Kästli, die Fachrichterin Glauser und der Fachrichter Steiner sowie Werthmüller als Gerichtsschreiber

In der Rekursache

von

A. _____

vertreten durch

C. _____

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern

betreffend die Erbschaftssteuer 2018

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (Rekurrent) wurde von seiner Lebenspartnerin B. _____ (Erblasserin) mit Erbverträgen vom 29. Oktober 1999 und vom 8. Februar 2013 als Alleinerbe eingesetzt. Bei ihrem Ableben führte dies zu einem Erbanfall von CHF 616'323.--. Aufgrund dieses Erbanfalls wurde der Rekurrent von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung), mit Verfügung vom 18. Februar 2019 basierend auf einer einfachen Steuer von CHF 9'845.75 zum sechzehnfachen Tarif mit einer Erbschaftssteuer von CHF 156'636.-- veranlagt.

B. Dagegen liess der Rekurrent am 4. März 2019 durch seinen damaligen Vertreter Notar D. _____ Einsprache erheben mit dem Antrag, ihm betreffend den Erbanfall von CHF 616'323.-- statt des sechzehnfachen Tarifs für nichtverwandte übrige Steuerpflichtige den privilegierten sechsfachen Tarif für Konkubinatspartner zu gewähren. Als Begründung wurde vorgebracht, dass der Rekurrent zwar mit Unterbrüchen jedoch mehr als zehn Jahre einen gemeinsamen steuerrechtlichen Wohnsitz mit der Erblasserin gehabt habe. Die Unterbrüche des gemeinsamen steuerrechtlichen Wohnsitzes hätten sich daraus ergeben, dass der Rekurrent als _____ (Berufsbezeichnung) bei der _____ (Firma) auf einen Wohnort angewiesen gewesen sei, der nicht weiter als eine Fahrstunde von Y. _____ (Arbeitsort) entfernt lag.

C. Mit Einspracheentscheid vom 10. Mai 2019 hat die Steuerverwaltung die Einsprache abgewiesen. Zur Begründung bringt sie vor, dass der Rekurrent vom 1. Dezember 2004 bis zum 11. Juli 2011 nicht den gleichen steuerrechtlichen Wohnsitz mit der Erblasserin gehabt habe. Die Erblasserin und er hätten in diesem Zeitraum in verschiedenen Wohnungen in H. _____, J. _____ (ZH) und K. _____ (SZ) gewohnt. Der Rekurrent habe somit zwar wohl noch eine gelebte Wohngemeinschaft, aber nicht mehr den gleichen steuerrechtlichen Wohnsitz gehabt. Gemäss der Rechtsprechung müssten während der gesamten Laufzeit (von zehn Jahren) beide Voraussetzungen, jene der Wohngemeinschaft und jene des gemeinsamen steuerrechtlichen Wohnsitzes, erfüllt sein. Bei einem Unterbruch des gleichen steuerrechtlichen Wohnsitzes von rund 6.5 Jahren komme der privilegierte Tarif für Konkubinatspartner nicht mehr zur Anwendung. Die 10-Jahresfrist beginne erst nach dem Unterbruch wieder neu zu laufen. Mangels eines gemeinsamen steuerrechtlichen Wohnsitzes während zehn Jahren im Zeitpunkt des Todesfalls seien die Voraussetzungen für eine erbschaftssteuerrechtliche Privilegierung nicht gegeben.

D. Gegen diesen Einspracheentscheid liess der Rekurrent mit Eingabe vom 11. Juni 2019 durch C. _____ (Vertreter), mit gleichbleibendem Antrag Rekurs erheben. Der Vertreter macht u.a. geltend, dass der Rekurrent und die Erblasserin während 42 Jahren eine innige ge-

meinsame Beziehung geführt, während insgesamt 24 Jahren gemeinsam in H._____ gelebt und da auch einen gemeinsamen steuerrechtlichen Wohnsitz gehabt hätten. Damit sei die Voraussetzung für die Anwendung des privilegierten Erbschaftssteuertarifs, wonach der Steuerpflichtige und die Erblasserin zum Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs mindestens zehn Jahre in Wohngemeinschaft mit gleichem steuerrechtlichen Wohnsitz gelebt haben müssen, erfüllt. Entgegen der Auffassung der Steuerverwaltung deute der Wortlaut von Art. 19 Abs. 1 Bst. b ESchG (Erbschaftssteuergesetz) nicht darauf hin, dass die Wohngemeinschaft mit gleichem steuerrechtlichen Wohnsitz ununterbrochen während zehn Jahren erfüllt sein müssten. Aus dem Wortlaut gehe einzig hervor, dass dieser Zeitraum insgesamt erfüllt sein müsse. Auch müssten die zehn Jahre Wohn- und Wohnsitzgemeinschaft nicht zwingend unmittelbar vor dem Tod der Erblasserin stattgefunden haben. Eine solche Voraussetzung sei gesetzlich nicht statuiert. Viel eher schliesse der Gesetzgeber mit der Wahl des Wortlauts den angeblich notwendigen Bestand eines ununterbrochenen Zeitablaufs gerade aus. Nach dem Wortlaut müssten der Steuerpflichtige und die zuwendende Person nämlich "zum Zeitpunkt" und damit nicht "bis zum Zeitpunkt" der Entstehung des Steueranspruchs die Wohnsitz- und Wohngemeinschaft gelebt haben. Es sei somit einzig darauf abzustellen, ob die Parteien "irgendwann" zuvor für (insgesamt) mehr als zehn Jahre in einer Wohngemeinschaft mit gleichem steuerrechtlichen Wohnsitz gelebt hätten. Selbst wenn der Zeitraum von zehn Jahren ununterbrochen sein müsste, würden der Rekurrent und die Erblasserin einen solchen aufweisen, denn gemäss den eingereichten Wohnsitzbescheinigungen habe das Paar zwischen 1976 und 1988 die Voraussetzungen für über zehn Jahre ununterbrochen erfüllt.

E. In ihrer Vernehmlassung vom 16. Juli 2019 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Begehrens. Sie macht geltend, dass der Wortlaut von Art. 19 Abs. 1 Bst. b ESchG (Erbschaftssteuergesetz) nicht nur die Dauer der Wohnsitz- und Wohngemeinschaft, sondern auch den Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs festgelegt habe. Das lasse darauf schliessen, dass die Voraussetzungen im Todeszeitpunkt seit mindestens zehn Jahren vorgelegen haben müssten. In dieselbe Richtung weise auch ein Urteil des Verwaltungsgerichts (VGE 22362 vom 6.12.2006, E. 4.1 und 5.1) worin dieses zum Ausdruck bringe, dass die massgebliche Zeitperiode sich vom Zeitpunkt des Erbanfalls resp. der Entstehung des Steueranspruchs an, zehn Jahre zurück erstrecke. Weiter wird darauf hingewiesen, dass die Erblasserin im Zeitraum von 2001 bis 2010 den Alleinstehendenabzug geltend gemacht habe. Da dieser nicht beansprucht werden könne, wenn ein Konkubinat oder eine Lebensgemeinschaft bestehe, deute dies darauf hin, dass die Wohnsitznahme des Rekurrenten in den Kantonen X._____(ZH) und K._____(SZ) steuerlich motiviert gewesen seien. Denn der Rekurrent habe nicht nur den Wohnsitz dahin verlegt, wo die geringeren Steuern angefallen seien, sondern habe sich während dieser Zeit in H._____ auch nicht als Wochenaufenthalter ange-

meldet, was den Alleinstehendenabzug bei der Erblasserin ermöglicht habe. Weiter wird vorgebracht, dass ebenfalls fraglich sei, inwiefern überhaupt ein gemeinsamer Haushalt vorgelegen habe. Immerhin sei erstellt, dass der Rekurrent und die Erblasserin mindestens während insgesamt 22 Jahren keinen gemeinsamen steuerrechtlichen Wohnsitz (und zivilrechtlichen) gehabt hätten. Eine Partnerschaft könne auch ohne einen gemeinsamen Haushalt oder steuerrechtlichen Wohnsitz gelebt werden. Einzig das Bestehen einer 42 Jahre dauernden Lebenspartnerschaft reiche für die Anwendung der Privilegierung nicht aus.

F. In seiner Stellungnahme vom 27. August 2019 bestätigt der Vertreter das Rekursbegehren und macht neben dem bereits Vorgebrachten weiter geltend, dass gemäss dem von der Steuerverwaltung erwähnten Entscheid des Verwaltungsgerichts (VGE 22362 vom 6.12.2006 E. 3.6.2) betreffend die Privilegierungsvoraussetzung der Wohngemeinschaft, diese während eines Lebensabschnitts von mindestens zehn Jahren bestanden haben müsse. Das Verwaltungsgericht habe dabei aber nicht erwähnt, dass die zehn Jahre ununterbrochen und unmittelbar vor dem Erbfall stattgefunden haben müssten. In Erwägung 4.1 desselben Entscheids halte das Verwaltungsgericht entgegen der von der Steuerverwaltung geäusserten Auffassung zudem nur fest, dass sich bei einem Erbanfall vom 13. Januar 2002 die massgebliche Zeitperiode für die Privilegierungsvoraussetzungen mindestens vom 13. Januar 1992 bis zum 13. Januar 2002 erstrecke. Mit dieser Formulierung und dem Wort mindestens lasse das Verwaltungsgericht ebenfalls Raum offen, wonach die gesetzlich verlangten zehn Jahre "gemeinsames Steuerdomizil" nicht unmittelbar und ununterbrochen vor dem Erbanfall stattgefunden haben müssten. Der Rekurrent und die Erblasserin hätten eine 42 Jahre dauernde Beziehung gehabt wovon mindestens während 20 Jahren auch ein gemeinsamer steuerrechtlicher Wohnsitz bestanden habe.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Erbschafts- und Schenkungssteuer können bei der Steuerrekurskommission angefochten werden (Art. 24 des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 23. November 1999 [ESchG; BSG 662.1] i.V.m. Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Der Rekurrent ist im vorinstanzlichen Verfahren mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen. Er ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf den form- und fristgerecht eingereichten Rekurs ist deshalb einzutreten.

Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert über CHF 10'000.-- liegt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Streitig ist vorliegend, ob auf den Erbanfall des Rekurrenten vom 22. Oktober 2018 der privilegierte sechsfache Erbschaftssteuertarif von Art. 19 Abs. 1 Bst. b ESchG oder der sechzehnfache Tarif gemäss Art. 19 Abs. 1 Bst. d ESchG anwendbar ist.

3. Gemäss dem Wortlaut von Art. 19. Abs. 1 Bst. b ESchG beträgt die Erbschafts- und Schenkungssteuer das Sechsfache des Tarifs nach Art. 18 ESchG u.a. für Personen, die zum Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs mit der zuwendenden Person seit mindestens zehn Jahren in Wohngemeinschaft mit gleichem steuerrechtlichen Wohnsitz gelebt haben. Als Wohngemeinschaft gilt, wie sich dem Wortlaut der französischen Fassung entnehmen lässt, das Zusammenleben in einem gemeinsamen Haushalt. Sowohl die zehnjährige Wohngemeinschaft wie auch der übereinstimmende steuerrechtliche Wohnsitz bilden dabei, gemäss dem klaren Wortlaut der Bestimmung und den Materialien des per 1. Januar 2001 in Kraft getretenen total-revidierten ESchG, unabhängige objektive Voraussetzungen für die privilegierte Besteuerung, die kumulativ erfüllt sein müssen (vgl. VGE 22362 vom 6.12.2006, in NStP 2007 S. 41, E. 3.5.2 ff. [insb. 3.5.2, 3.6.3 und 3.7] sowie Tagblatt des Grossen Rats des Kantons Bern [Tagblatt] 1999, S. 643). Zu prüfen ist somit, ob der Rekurrent diese gesetzlichen Erfordernisse erfüllt.

4. Bei der vom Vertreter verlangten Anwendung des privilegierten Tarifs handelt es sich um eine steuermindernde Tatsache. Gemäss dem allgemeinen Grundsatz über die Verteilung der objektiven Beweislast, nach der die steuerpflichtige Person für Tatsachen, welche die Steuerschuld mildern oder aufheben beweispflichtig ist, hat der Rekurrent somit nachzuweisen, dass die obgenannten Voraussetzungen für die Anwendung des privilegierten Tarifs erfüllt sind.

5. Der Vertreter macht geltend, dass der Rekurrent und seine Lebenspartnerin B. _____ (Erblasserin) ab dem Jahr 1976 während 42 Jahren eine enge Beziehung gepflegt hätten (vgl. Ziff. 5 der Rekursbegründung) und dass der Rekurrent seit Anfang des Jahres 1978 mit seiner Lebenspartnerin in einer gemeinsamen Wohnung gelebt habe (vgl. Ziff. 1 der Rekursbegründung). Das Paar habe insgesamt während 24 Jahren gemeinsam in H. _____ gelebt (vgl. Rekurs B. Rechtliches, Ziff. 4) und während mindestens 20 Jahren habe ein gemeinsamer steuerrechtlicher Wohnsitz bestanden (vgl. Stellungnahme zur Vernehmlassung, Ziff. 3).

Als Nachweis dafür wurden zwei Wohnsitzbescheinigungen der Einwohnerdienste der Gemeinde H._____ eingereicht, eine betreffend die Ansässigkeit der Erblasserin ab dem Jahr 1976 in H._____ und eine betreffend den Rekurrenten (vgl. Beilage 4 und 5 des Rekurses resp. pag. 52 bis 54 der paginierten Akten der Steuerverwaltung). Diese sind aber als Nachweis für die geltend gemachten 24 Jahre dauernde Wohngemeinschaft und den 20-jährigen gemeinsamen steuerrechtlichen Wohnsitz in H._____ ungeeignet, da sie nur sehr lückenhafte Angaben zu den jeweiligen Wohnadressen enthalten. Aufgeführt sind neben den An- und Abmeldedaten sowie den Niederlassungs-Statistiken (Angemeldet oder nur Wochenaufenthalt) nur die Wohnadressen zu den drei folgenden Aufenthalten des Rekurrenten in H._____. Jener vom 21. Dezember 1995 bis zum 31. August 1999 an der L._____strasse, jener vom 19. Januar 2004 bis zum 30. November 2004 an der M._____strasse und jener ab dem 12. Juli 2011 bis zum 22. Oktober 2018 an der N._____strasse. In diesen drei genannten Zeitabschnitten hatte der Rekurrent die gleiche Wohnadresse wie die Rekurrentin. Betreffend die übrigen Aufenthalte des Rekurrenten in H._____ ab dem Jahr 1976 fehlen jedoch Angaben zu den Wohnadressen. Da der Rekurrent gemäss der Wohnsitzbescheinigung vom 19. Dezember 1995 bis zum 1. Juli 1999 in H._____ nur als Wochenaufenthalter gemeldet war, lässt sich mit diesen Angaben weder der geltend gemachte 20-jährige noch ein zehnjähriger gemeinsamer steuerrechtlicher Wohnsitz nachweisen. Zudem geht aus den zahlreichen An- und Abmeldungen in H._____ hervor, dass die geltend gemachte Wohngemeinschaft mit der Erblasserin in H._____ nicht fortdauernd und zusammenhängend, sondern von vielen z.T. auch langen Unterbrüchen geprägt war.

6. Aufgrund dieser Faktenlage stellt sich somit vorab die Frage, ob eine über Jahrzehnte verteilte, stets wieder unterbrochene Wohngemeinschaft mit nur z.T. gleichem steuerrechtlichen Wohnsitz, selbst wenn sie insgesamt zehn oder mehr Jahre gedauert hätte, die Voraussetzungen für eine privilegierte Besteuerung gemäss Art. 19. Abs. 1 Bst. b ESchG zu erfüllen vermag. Fraglich ist insbesondere, ob der im Gesetz genannte Zeitraum von zehn Jahren an einem Stück verbracht worden sein muss und ob dieser in den letzten zehn Jahren bis hin zum Tod des Erblassers stattgefunden haben muss.

6.1 Die Bestimmung von Art. 19. Abs. 1 Bst. b ESchG lautet wie folgt:

"Die Erbschafts- und Schenkungssteuer beträgt das Sechsfache des Tarifs für Eltern, Pflegeeltern, Geschwister, Grosseltern, Stief- und Pflegegrosseltern, sowie für Personen, die **zum Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs mit der zuwendenden Person seit mindestens zehn Jahren in Wohngemeinschaft mit gleichem steuerrechtlichen Wohnsitz gelebt haben.** (Hervorhebungen durch die Steuerrekurskommission)

6.2 Als Endzeitpunkt nennt der Wortlaut den Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs. Dieser entspricht dem Zeitpunkt des Versterbens des Erblassers resp. des Erbanfalls. Der massgebliche Zeitraum wird in der Folge genau definiert. Es sind dies die zehn Jahre vor dem Ableben des Erblassers. Dies folgt unzweifelhaft aus der Verwendung des Wortes "seit". Im Zeitpunkt des Todes müssen die steuerpflichtige Person und der Erblasser, entgegen der Darstellung seitens des Vertreters, nicht während mindestens zehn Jahren oder für mindestens zehn Jahre, sondern seit mindestens zehn Jahren die fragliche Gemeinschaft gelebt haben. Gemeint sind damit gemäss dem eindeutigen und klaren Wortlaut ohne jeden Zweifel die letzten zehn Jahre bis hin zum Tod des Erblassers. Daraus folgt ebenfalls, dass die Gemeinschaft aktuell und unmittelbar die letzten zehn Jahre vor dem Ableben des Erblassers ununterbrochen bestanden haben muss. Mit dem Wort "mindestens" wird zum Ausdruck gebracht, dass der Zeitraum nicht genau zehn Jahre betragen muss, sondern auch länger gedauert haben darf. Mehr ist daraus nicht abzuleiten.

Mit dieser Formulierung hat der Gesetzgeber den Zeitraum, entgegen der Meinung des Vertreters, klar und unmissverständlich definiert und es besteht diesbezüglich kein Auslegungsspielraum.

Zum selben Schluss ist auch das Verwaltungsgericht in seinem Entscheid VGE 22362 vom 6. Dezember 2006 gekommen, wo es sowohl betreffend die Wohngemeinschaft (E. 4.1), wie auch betreffend den gemeinsamen steuerrechtlichen Wohnsitz (E. 5.1) als für die Privilegierung massgeblichen Zeitraum mindestens die letzten zehn Jahre vor dem Todestag des Erblassers genannt hat. Auch hier dient das Wort mindestens nur dem Zweck klarzustellen, dass der Zeitraum nicht genau zehn Jahre gedauert haben muss, sondern über die letzten zehn Jahre vor dem Tod des Erblassers hinaus, auch länger gedauert haben kann.

7. Der Gesetzgeber hat als Nachweis für die gelebte enge Beziehung zum Erblasser den Zeitraum vor dem Ableben gewählt, damit ist u.a. sichergestellt, dass er den aktuellen Stand der Beziehung zum Erblasser zum Ausdruck bringt. Macht es doch entgegen der Auffassung des Vertreters durchaus einen Unterschied, ob jemand vor Jahrzehnten einige Jahre mit dem Erblasser zusammengewohnt hat oder, ob er die letzten zehn oder mehr Jahre ununterbrochen zusammen mit dem Erblasser gelebt und gewohnt hat. Mit der klaren Definition des Zeitraums hat er zudem einfache und klare formale Voraussetzungen für die Privilegierung definiert, bei deren Vorliegen von einer genügend engen aktuellen Beziehung zum Erblasser ausgegangen wird. Würde von diesem Wortlaut in einer Auslegung contra legem abgewichen, würde die Regelung ihre Trennschärfe einbüssen und es liesse sich auf viele Arten irgendwie eine Beziehungsnähe begründen, die für eine Privilegierung zu genügen hätte. Damit würde die klare Ab-

grenzungsfunktion der Norm und mit ihr die Rechtssicherheit in der Anwendung beeinträchtigt und nicht zuletzt eine rechtsgleiche Besteuerung aller Steuerpflichtigen erschwert.

8. Es bleibt somit zu prüfen, ob der Rekurrent die Voraussetzungen der privilegierten Besteuerung gemäss dem Wortlaut von Art. 19 Abs. 1 Bst. b ESchG erfüllt. Dazu hat die Steuerrekurskommission bei den Einwohnerdiensten der Gemeinde H._____ zweckdienliche, lückenlose Angaben zu den Wohnadressen und den Meldestati für den gesamten vom Vertreter geltend gemachten Zeitraum eingeholt.

8.1 Gemäss diesen Angaben hatten der Rekurrent und die Erblasserin bis im Juli 1984 je eine eigene Wohnung. Ab August 1984 ist der Rekurrent bei der Erblasserin eingezogen und sie hatten für vier Jahre und rund vier Monate eine gemeinsame Wohnadresse. Danach folgte ein längerer Auslandsaufenthalt des Rekurrenten. Die Erblasserin wohnte während dieser Zeit weiterhin an der gleichen Adresse an der L._____strasse in H._____. Ab dem 19. Dezember 1995 bis Ende Juni 1999 hat der Rekurrent in O._____(ZH) eine Wohnung genommen und war in H._____ bei der Erblasserin als Wochenaufenthalter angemeldet. Die Wohnung in O._____(ZH) hat er gemäss den Angaben des Vertreters aus beruflichen Gründen nahe dem Arbeitsort genommen. Eine Wohngemeinschaft mit der Erblasserin an den Wochenenden ist damit für diesen Zeitraum möglich aber nicht nachgewiesen. Der steuerrechtliche Wohnsitz lag in O._____(ZH). Danach hat der Rekurrent für drei Monate die Schriften nach H._____ verlegt, um sich anschliessend wieder nach X._____(ZH) an die P._____strasse abzumelden. Am 19. Januar 2004 ist er für zehn Monate und 23 Tage zur Erblasserin nach H._____ gezogen und war an der M._____strasse angemeldet, wohin die Erblasserin am 1. Dezember 1999 umgezogen war. Bereits per 1. Dezember 2004 ist der Rekurrent wieder weggezogen und hat seine Schriften und den steuerrechtlichen Wohnsitz dabei nach J._____ (ZH) verlegt, von wo er dann nach K._____(SZ) weitergezogen ist. Dabei ist es bis am 12. Juli 2011 geblieben. Ab diesem Zeitpunkt bis zum Erbanfall haben der Rekurrent und die Erblasserin mit steuerrechtlichem Wohnsitz an der N._____strasse in H._____ gewohnt. Dahin war die Erblasserin am 1. Mai 2010 umgezogen. Aus den Angaben der Einwohnerdienste der Gemeinde H._____ ergibt sich vorweg, dass der Rekurrent entgegen den Vorbringen des Vertreters nie zehn Jahre am Stück mit der Erblasserin bei gleichem steuerrechtlichen Wohnsitz zusammengewohnt hat. Der weitaus längste Zeitraum ist jener von 2011 bis 2018 über sieben Jahre und drei Monate. Der zweitlängste betrifft die erste Wohngemeinschaft des Rekurrenten mit der Erblasserin und erstreckt sich über rund 4.5 Jahre von 1984 bis 1988.

Massgeblich für die Gewährung der privilegierten Besteuerung sind, wie in E. 6 ff. ausgeführt, die letzten zehn Jahre vor dem Erbanfall. Betreffend die Voraussetzung der Wohngemeinschaft

lässt sich aufgrund der bekannten Fakten nicht feststellen, ob nach dem Wegzug des Rekurrenten nach O._____(ZH) im September 1999, abgesehen von dem kurzen Aufenthalt in H._____, im Jahr 2004 überhaupt noch eine solche bestanden hat. Gegen eine Wohngemeinschaft spricht immerhin die Tatsache, dass gemäss der Vernehmlassung der Steuerverwaltung die Erblasserin ab dem Steuerjahr 2001 bis 2010 den Alleinstehenden Abzug geltend gemacht und dass der Rekurrent die Schriften ohne Not nach X._____(ZH) resp. K._____(SZ) verlegt hat. Zwar war er seitens des Arbeitgebers gehalten, im Umkreis einer Autostunde vom Arbeitsplatz zu wohnen, dazu hätte er aber die Schriften in H._____ belassen und nur einen Wochenaufenthalt in Nähe des Arbeitsplatzes begründen oder mit Blick auf die geltend gemachte Wohngemeinschaft in H._____ zumindest einen Wochenaufenthaltss-
tatus aufrechterhalten können und müssen. Dies wurde aber nicht getan. Die einkommenssteuerrechtliche Vorgehensweise des Rekurrenten und der Erblasserin steht damit im Widerspruch zum nun geäusserten erbschaftssteuerrechtlichen Begehren einer privilegierten Besteuerung wegen Vorliegens einer Wohngemeinschaft. Es würde gegen die Einheit der Steuerrechtsordnung verstossen und wäre nicht zu rechtfertigen, wenn der Rekurrent einkommenssteuerrechtlich als alleinstehend und ohne Wochenaufenthalt zu behandeln und erbschaftssteuerrechtlich als in Wohngemeinschaft lebend einzustufen wäre (vgl. VGE 100 2008 23320 vom 7.4.2009, E. 2.4.1). Die Frage nach der Wohngemeinschaft kann aber offen bleiben, da der Rekurrent in den letzten zehn Jahren vor der Entstehung des Steueranspruchs erst ab dem 12. Juli 2011 die Schriften in H._____ hinterlegt hat und den steuerrechtlichen Wohnsitz am gleichen Ort wie die Erblasserin, an der N._____strasse begründet hat. Selbst wenn also in den letzten zehn Jahren vor dem Erbanfall, entgegen der einkommenssteuerrechtlichen Gestaltung seitens des Rekurrenten und der Erblasserin, eine Wohngemeinschaft (zumindest an den Wochenenden) vorgelegen hätte, fehlt es an dem Erfordernis des gleichen steuerrechtlichen Wohnsitzes für diesen Zeitraum. Im massgeblichen Zeitraum zwischen dem 22. Oktober 2008 und dem 22. Oktober 2018 hatte der Rekurrent nur vom 12. Juli 2011 bis am 22. Oktober 2018 resp. während sieben Jahren, drei Monaten und zehn Tagen seinen steuerrechtlichen Wohnsitz am gleichen Ort wie die Erblasserin. Damit sind die Voraussetzungen für die privilegierte Besteuerung nach Art. 19 Abs. 1 Bst. b ESchG nicht erfüllt.

9. Zwar liegt ohne Zweifel eine langjährige Beziehung des Rekurrenten zur Erblasserin vor, eine solche allein vermag aber die Voraussetzungen für eine privilegierte Besteuerung gemäss Art. 19 Abs. 1 Bst. b ESchG nicht zu erfüllen. Kann sie doch durchaus auch ohne Wohngemeinschaft und gemeinsamen steuerrechtlichen Wohnsitz gelebt werden. Auch die Tatsache, dass der Rekurrent und seine Lebenspartnerin gemäss dem eingereichten Entscheid der Kindes- und Erwachsenenschutzbehörde (KESB) H._____ (vgl. Beilage 6 zum Rekurs) ab Oktober 2011 ein Pflegekind bei sich aufgenommen haben, vermag ebenso wenig wie der Grund-

besitz des Rekurrenten in H. _____ etwas daran zu ändern, dass die Voraussetzungen von Art. 19 Abs. 1 Bst. b ESchG seitens der Rekurrenten nicht erfüllt sind.

10. Der Vertreter bringt zudem vor, dass der Rekurrent aufgrund seines Berufs als _____ (Berufsbezeichnung) und den Vorgaben des Arbeitgebers gezwungen gewesen sei, maximal eine Autostunde vom _____ (Arbeitsort) entfernt zu wohnen. Es verstosse gegen die in Art. 27 der Bundesverfassung (BV; SR 101) garantierte Wirtschaftsfreiheit, wenn allein aufgrund der Berufs- und Jobwahl ein ansonsten ohne weiteres gewährtes Steuerprivileg verloren gehe. Dies würde einer unzulässigen Diskriminierung entsprechen.

Vorab ist dazu festzuhalten, dass die privilegierte Besteuerung gemäss Art. 19 Abs. 1 Bst. b ESchG nicht ohne weiteres, sondern, wie den vorangegangenen Erwägungen zu entnehmen ist, für alle Steuerpflichtigen, egal welcher Berufsgattung, nur dann gewährt werden kann, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen dafür erfüllt sind. Weiter gilt, dass, wenn der Rekurrent, wie vom Vertreter geltend gemacht, auch während der fraglichen Zeit in einem gefestigten Konkubinatsverhältnis gelebt und die freien Tage, die Wochenenden und die Ferien jeweils in H. _____ resp. mit der Erblasserin verbracht hat, der korrekte steuerrechtliche Wohnsitz grundsätzlich in H. _____ gelegen hätte. Wenn der Rekurrent nun aus freien Stücken seinen steuerrechtlichen Wohnsitz nach X. _____ (ZH) und danach nach K. _____ (SZ) verlegt hat und u.a. dadurch die Voraussetzungen für die steuerliche Privilegierung von Art. 19 Abs. 1 Bst. b ESchG nicht erfüllt, ist mit Blick auf die Einheit der Steuerrechtsordnung nicht einzusehen, wie in der damit erzielten Steuerersparnis, die je nach Höhe des Einkommens sogar deutlich über dem vorliegenden Streitwert lag, ein stossendes Ergebnis oder eine Diskriminierung liegen könnte.

11. Aus den Erwägungen folgt, dass dem Antrag auf privilegierte Besteuerung des am 22. Oktober 2018 angefallenen Erbes zum sechsfachen Tarif nicht stattgegeben werden kann. Der Rekurs ist abzuweisen.

12. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Rekurrent kostenpflichtig. Er hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen (Art. 24 ESchG i.V.m. Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Die Kosten des vorliegenden Verfahrens in Höhe von CHF 2'500.-- sind dem unterlegenen Rekurrenten aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

Ist der Rekurrent vertreten, so kann bei ganz- oder teilweisem Obsiegen eine Parteientschädigung gesprochen werden. Da der Rekurrent im vorliegenden Fall unterliegt, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 2'500.--, werden dem Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
4. **Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Zu eröffnen an:

- C._____, Rechtsanwalt zuhanden von A._____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Steuerverwaltung der Gemeinde H._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Richter

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Werthmüller