



**Entscheid des Kantonsgesichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und
Verwaltungsrecht**

vom 18. April 2012 (810 11 412)

Steuern

Schenkungssteuer

Besetzung Abteilungs-Vizepräsident Bruno Gutzwiller, Kantonsrichter Stefan Schulthess, Christian Haidlauf, Niklaus Ruckstuhl, Beat Walther, Gerichtsschreiberin Marianne Fankhauser

Parteien A.____, Beschwerdeführerin, vertreten durch Francis Schmid, Schmid Management AG, und durch Dr. Caspar Zellweger, Advokat

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft
(Abteilung Steuergericht)**, Kreuzbodenweg 1, 4410 Liestal, Be-
schwerdegegnerin

Taxationskommission des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstras-
se 33, 4410 Liestal, Beschwerdegegnerin

Betreff Schenkungssteuer
(Entscheid der Abteilung Steuergericht vom 19. August 2011)

A. In den Jahren 2000 bis 2009 erhielt A.____ von B.____ Schenkungen im Gesamt-
betrage von Fr. 1'465'250.--, welche sie in ihren Steuererklärungen nicht deklariert hatte. Am
12. Juli 2010 leitete die Kantonale Steuerverwaltung Basel-Landschaft ein Nachsteuerverfahren
ein. Mit Schenkungssteuer-Rechnung Nr. A 11-72963.1 vom 10. Dezember 2010 wurden
A.____ Fr. 626'530.-- Schenkungssteuern auferlegt. Mit dieser Rechnung wurden die in den
Jahren 2000 bis 2009 nicht deklarierten Schenkungen nachbesteuert. Die Schenkungen (Fr.

765'000.--) vor dem Jahr 2000 - soweit sie bekannt wurden - blieben aufgrund der Verjährung unbesteuert.

Am 7. November 2009 verstarb B.____, der letztwillig seine beiden Kinder auf den Pflichtteil und A.____ im Rahmen der verfügbaren Quote als Erbin einsetzte. Die auf diesen Erbteil anfallende Erbschaftssteuer ist bis heute noch nicht veranlagt worden.

B. Am 21. Dezember 2010 stellte A.____, vertreten durch Francis Schmid, Schmid Management AG, ein Erlassgesuch bei der Taxationskommission des Kantons Basel-Landschaft mit den Begehren: 1. es sei ihr die Bezahlung der Schenkungssteuern/Erbschaftssteuern auf sämtlichen Zuwendungen zu erlassen, die sie lebzeitig als Schenkung und letztwillig durch Einsetzung als Miterbin von B.____ zugewendet erhalten habe bzw. noch erhalten werde, 2. insbesondere sei ihr die Bezahlung der Schenkungssteuer-Rechnung-/Reg.-Nr. A 11-72963.1 über Fr. 626'530.-- ganz oder teilweise zu erlassen. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, sie sei dem Verstorbenen in den letzten 13 Jahren seines Lebens ohne Zweifel die am nächsten stehende Person gewesen. Sie hätten eine Lebenspartnerschaft geführt, die durchaus die Qualität einer Ehe aufgewiesen habe. Auf das Erlassgesuch sei noch altes Recht anwendbar, insofern die steuerrechtliche Privilegierung gemäss § 12 lit. b des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes erst per 1. Juli 2010 in Kraft getreten sei. Der Erblasser sei im November 2009 verstorben, zu einem Zeitpunkt also, als der Landrat wie auch das Volk die Anpassung des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes bereits genehmigt hätten. Als B.____ gestorben sei, sei mithin der Entscheid des Souveräns, Lebensgemeinschaften weitestgehend zu privilegieren, bereits gefallen gewesen, aber noch nicht in Kraft gesetzt worden. Es stelle sich die Frage, ob die überkommene Praxis der Taxationskommission, wonach sie nicht anstelle des Gesetzgebers entscheiden könne, für die Zeit nach dem 2. Oktober 2009 (Volksabstimmung) noch angemessen sei.

Mit Entscheid vom 18. Februar 2011 wies die Taxationskommission das Gesuch um Erlass bzw. Reduktion der Schenkungssteuer sowie einer allfälligen Erbschaftssteuer ab.

Mit Entscheid vom 19. August 2011 wies das Steuergericht den gegen den Entscheid der Taxationskommission von A.____ erhobenen Rekurs ab. In der Begründung wies das Steuergericht daraufhin, dass die in Frage stehenden Schenkungen in den Jahren 2000 bis 2009 erfolgt seien, also vor Inkrafttreten des revidierten Rechts, welches am 1. Juli 2010 in Kraft getreten sei. Dieses Recht fände auf den vorliegenden Sachverhalt keine Anwendung, da sonst eine unzulässige Vorwirkung stattfinden würde. Das Steuergericht verneinte einen Härtefall mangels Vorliegens eines Konkubinats. Die Annahme eines Konkubinats scheitere vornehmlich an der Führung eines gemeinsamen Haushalts, aber auch daran, dass es sowohl beim Schenker wie auch bei der Rekurrentin am inneren Willen, ein Konkubinats zu bilden, gefehlt habe. In Bezug auf die Schenkungen wurde ergänzend angeführt, die Rekurrentin werde durch den Verzicht der Steu-

erverwaltung auf die Erhebung eines Steuerstrafverfahrens schon mehr als genügend begünstigt.

C. Gegen diesen Entscheid erhob A.____, wiederum vertreten durch Francis Schmid, Schmid Management AG, am 28. Oktober 2011 (recte 28. November 2011) Beschwerde an das Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht. Sie stellt folgende Rechtsbegehren: "1. Es sei der Entscheid des Steuergerichts vom 19. August 2011 in Sachen Schenkungssteuer aufzuheben, mit der Massgabe, a) dass ihr gegenüber auf die Erhebung von Schenkungssteuern auf sämtlichen Zuwendungen verzichtet wird, die ihr B.____ lebzeitig bzw. letztwillig zugewendet hat, insbesondere diejenigen gemäss Schenkungssteuer-Rechnung Nr. A 11-72963.1 über Fr. 626'530.--; b) eventualiter die von ihr auf die von Herrn B.____ lebzeitig zugewendeten Schenkungen zu bezahlenden Schenkungssteuern, die gemäss Schenkungssteuer-Rechnung Nr. A 11-72963.1 über Fr. 626'530.-- ausmachen, auf 30% reduziert werden, 2. Eventualiter sei der Fall zur Neu Beurteilung im Sinne der Erwägungen des Gerichts an die Vorinstanz zurückzuweisen, 3. Alles unter o/e Kostenfolge zulasten der Vorinstanz". Zur Begründung führt sie aus, es seien ihre verfassungsmässig garantierten Parteirechte verletzt worden, da das Steuergericht ihr die Vernehmlassung der Taxationskommission vom 14. Juli 2011 nicht zugestellt habe. Weiter macht sie geltend, es liege ein Härtefall im Sinne des § 183 StG vor, könne doch vorliegend von einer derart engen Freundschaft ausgegangen werden, welche in analoger Weise wie ein stabiles Konkubinat behandelt werden müsse. Das Steuergericht habe es unterlassen, die spezifischen Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Ausserdem weist sie auf den geänderten Gesetzestext hin, welcher seit 1. Juli 2010 die Konkubinate ausdrücklich privilegiere.

D. Die Taxationskommission und das Steuergericht beantragen in ihren Vernehmlassungen vom 19. bzw. 22. Dezember 2011 die Abweisung der Beschwerde.

E. Am 19. Januar 2012 teilte Caspar Zellweger, Advokat, dem Kantonsgericht mit, dass er von der Beschwerdeführerin als zusätzlicher, Francis Schmid unterstützender Rechtsvertreter ernannt worden sei. Als Novum bringt er vor, dass nun ein Strafsteuerverfahren gegen die Beschwerdeführerin eingeleitet worden sei. Dies sei deshalb erwähnenswert, weil das Steuergericht im angefochtenen Entscheid darauf hingewiesen habe, dass mit der Tatsache, dass die Steuerverwaltung verzichtet habe, ein Steuerstrafverfahren zu eröffnen, die Situation der Beschwerdeführerin mehr als gebührend berücksichtigt worden sei. Den Beschwerdegegnerinnen wurde in der Folge Gelegenheit zur Stellungnahme zu dieser Eingabe gegeben. Am 17. Februar 2012 reichte das Steuergericht seine Stellungnahme ein. Die Taxationskommission liess sich innert der gesetzten Frist nicht vernehmen.

Das Kantonsgericht zieht **i n E r w ä g u n g**:

1. Die Verwaltungsrechtspflege wird durch das formgerechte Einlegen eines Rechtsmittels einer Partei ausgelöst. Damit die Rechtsmittelinstanz auf eine Beschwerde eintritt und diese materiell behandelt, müssen die Prozessvoraussetzungen gegeben sein. Die angerufene Behörde, vorliegend das Kantonsgericht, prüft sie gemäss § 16 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 von Amtes wegen; auf deren Bestreitung oder Nichtbestreitung kommt es nicht an (vgl. auch FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 73; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 409 ff.). Zu den Prozessvoraussetzungen, die alle erfüllt sein müssen, damit das Gericht zur Begründetheit der Rechtsbegehren Stellung nehmen kann, gehören namentlich ein taugliches Anfechtungsobjekt, eine frist- und formgerechte Rechtsmittelvorkehr, die Zuständigkeit der Rechtsmittelinstanz, die Legitimation und die Beschwer der Beschwerdeführer (vgl. RENÉ RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS, Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, Basel und Frankfurt am Main 1996, Rz. 947 ff, FRITZ GYGI, a.a.O., S. 71 ff.).

1.2 Gemäss § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 kann gegen den Entscheid des Steuergerichts innert 30 Tagen beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht schriftlich Beschwerde erhoben werden was kraft des Verweises in § 24 des Gesetzes vom 7. Januar 1980 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (ESchStG) auch für Entscheide betreffend die Schenkungs- und Erbschaftsteuer gilt. Als direkte Adressantin des Entscheids der Taxationskommission vom 18. Februar 2011 ist die Beschwerdeführerin zur Erhebung der Beschwerde berechtigt (§ 47 Abs. 1 lit. a VPO). Beim Entscheid betreffend Anwendbarkeit des Härtefallparagrafen handelt es sich praxisgemäss um eine anfechtbare Verfügung, da § 183 StG die Kompetenz der Taxationskommission zur Behandlung von Härtefällen im ganzen Einschätzungsverfahren, welches nicht erst mit dem Vorliegen einer Veranlagungsverfügung beginnt, statuiert (Basellandschaftliche Verwaltungsgerichtsentscheide [BLVGE] 1993, S. 42 ff mit Hinweisen). Das vorliegende Rechtsmittel ist form- und fristgerecht eingereicht worden. Fraglich ist die Zuständigkeit des Kantonsgerichts, über die vorliegende Beschwerde zu entscheiden, da nach § 183 Abs. 2 StG das Steuergericht bei Entscheiden der Taxationskommission betreffend Härtefälle endgültig entscheidet. Gemäss einem neuen Urteil des Bundesgerichts ist § 183 Abs. 2 StG mit der Anforderung von Art. 86 Abs. 2 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht (BGG) vom 17. Juni 2005, wonach die Kantone als unmittelbare Vorinstanzen des Bundesgerichts obere Gerichte einsetzen, unvereinbar. Das Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft sei nicht als oberes kantonales Gericht im Sinne von Art. 86 Abs. 2 BGG zu qualifizieren (Urteil des Bundesgerichts 2C_467/2010 vom 10. Juni 2010). Entsprechend diesem Urteil ist das Kantonsgericht als oberes kantonales Gericht gestützt auf Art. 86 Abs. 2 BGG für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Auf die vorliegende Beschwerde ist daher unter folgendem Vorbehalt einzutreten: Soweit die Beschwerdeführerin mit der vorliegenden Beschwerde beantragt, es sei ihr gegenüber auf die Erhebung von Schenkungssteuern auf sämtlichen Zuwendungen zu verzichten, kann das Kantonsgericht mangels Zuständigkeit auf dieses Begehren nicht eintreten, denn ein Erlassgesuch ist gestützt auf § 193b Abs. 2 StG bei der Finanz- und Kirchendirektion einzureichen.

2. Nach § 45 Abs. 1 VPO können mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (lit. a) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts (lit. b) gerügt werden. Die Überprüfung der Angemessenheit einer Verfügung ist hingegen nur in Ausnahmefällen vorgesehen (§ 45 Abs. 1 lit. c VPO). Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss § 45 Abs. 2 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Somit kann das Kantonsgericht vorliegend auch die Angemessenheit des angefochtenen Entscheids überprüfen.

3. Die Beschwerdeführerin rügt, das Steuergericht habe ihren Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, da es ihr nie die Vernehmlassung der Taxationskommission vom 14. Juli 2011 zugestellt habe.

3.1 Gemäss Art. 29 Abs. 2 BV und Art. 6 Ziff. 1 EMRK haben die Parteien eines Gerichtsverfahrens Anspruch auf rechtliches Gehör. Diese Garantie umfasst unter anderem das Recht, von den beim Gericht eingereichten Stellungnahmen Kenntnis zu erhalten und sich dazu äussern zu können (sog. Replikrecht: BGE 133 I 98). Die Wahrnehmung des Replikrechts setzt voraus, dass die fragliche Eingabe der Partei zugestellt wird. Das Bundesgericht hat wiederholt festgehalten, dass den Verfahrensbeteiligten ein Anspruch auf Zustellung von Vernehmlassungen zusteht, unabhängig davon, ob diese Eingaben neue und erhebliche Gesichtspunkte enthalten. Das Gericht muss vor Erlass seines Urteils eingegangene Vernehmlassungen den Beteiligten zustellen, damit diese sich darüber schlüssig werden können, ob sie sich dazu äussern wollen oder nicht (BGE 137 I 195). In gewissen Fällen, wie bei einer nicht besonders schwerwiegenden Verletzung des rechtlichen Gehörs ist ausnahmsweise eine Heilung des Verfahrensmangels möglich. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Rechtsmittelinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie auch die Rechtslage frei überprüfen kann (vgl. BGE 133 I 201, 126 V 132).

3.2 Das Steuergericht bringt vor, es habe das erste Mal die Vernehmlassung der Taxationskommission vom 14. Juli 2011 der Beschwerdeführerin per A-Post zugestellt. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung obliegt der Beweis, dass es überhaupt zur Zustellung eines strittigen Aktes kam, der Behörde, weil sie allein in der Lage ist, sich den Beweis dafür zu sichern (vgl. BGE 114 III 51). Da das Steuergericht die in Frage stehende Vernehmlassung erstmals uneingeschrieben versandt hat, ist es nicht in der Lage, diese Zustellung nachzuweisen, was es auch nicht bestreitet. Nun hat aber das Steuergericht die fragliche Vernehmlassung der Taxationskommission der Beschwerdeführerin nochmals mit dem Akten-Resümee und der Anzeige des Verhandlungstermins vom 19. August 2011 mit Schreiben vom 28. Juli 2012 mit A-Post-Plus zugestellt. Gemäss Angaben der elektronischen Sendungsverfolgung wurde dem Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin dieses Schreiben am Montag, 15. August 2011, ins Ablagefach/Briefkasten XXX Distributionsfiliale gelegt. Damit gelangte die strittige Vernehmlassung vier Tage vor der Verhandlung in den Machtbereich des Empfängers und er konnte davon Kenntnis nehmen. Zur (Partei-)Verhandlung vom 19. August 2011 ist der Vertreter der Beschwerdeführerin erwiesenermassen erschienen, und er erhielt Gelegenheit, den Standpunkt der Beschwerdeführerin vor Steuergericht mündlich darzulegen, wobei er - wie sich aus den

Protokollen ergibt - mit keinem Wort die nun behauptete Gehörsverletzung rügte. Dass er von der Vernehmlassung der Taxationskommission vom 14. Juli 2011 erst durch den angefochtenen Entscheid Kenntnis erhalten habe, stellt gestützt auf die Akten eine Schutzbehauptung dar, zumal er auch in der Beschwerde vor Kantonsgericht nicht geltend macht, dass er das Akten-Resümee, in welchem die besagte Vernehmlassung enthalten war, und die Anzeige für die Verhandlung vor Steuergericht nicht erhalten habe. Die Beschwerdeführerin hätte nach dem Gesagten bereits im vorinstanzlichen Verfahren die Möglichkeit gehabt, die Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend zu machen, und dies wäre ihr auch durchaus zumutbar gewesen. Es verstösst gegen das Verbot widersprüchlichen Verhaltens, wenn die Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen Verfahren eine ihr zumutbare Möglichkeit auslässt, um die Rüge der Gehörsverletzung zu erheben. Der nunmehr erhobene Einwand, es sei ihr das Gehör verweigert worden, erscheint unter diesen Umständen gegen Treu und Glauben verstossend. Selbst wenn das Gericht eine Gehörsverletzung annehmen würde, könnte diese als geheilt gelten, weil die Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren ihre Einwände vorbringen konnte und das Kantonsgericht die gleiche, mithin volle Kognition wie die Vorinstanz hat.

4. Strittig und somit zu prüfen ist im Folgenden, ob die Taxationskommission bzw. das Steuergericht zu Recht das Vorliegen eines Härtefalls im Sinne von § 183 Abs. 1 StG verneint hat.

4.1 Gemäss § 12 Abs. 1 ESchStG beträgt der Steuersatz der Erbschafts- und der Schenkungssteuer in Prozenten: für Eltern und Stiefkinder $[(0,11 \times \text{Vermögensanfall in Franken}) + 800 \text{ Fr.}] : (\text{Vermögensanfall in Franken} + 50'000 \text{ Fr.}) \times 100$ (lit. b); für voll- und halbblütige Geschwister, Grosseltern und Stiefgrosskinder das Eineinhalbfache des Steuersatzes gemäss Buchstabe b (lit. c); für Urgrosseltern, Schwiegerkinder, Schwiegereltern und Stiefeltern das Zweifache des Steuersatzes gemäss Buchstabe b (lit. d); für Onkel und Tante, Nefte und Nichte das Zweieinhalbfache des Steuersatzes gemäss Buchstabe b (lit. e); für Grossonkel und Gross tante, Grossneffe und Grossnichte, Vetter und Base das Dreifache des Steuersatzes gemäss Buchstabe b (lit. f), für alle übrigen Empfänger das Vierfache des Steuersatzes gemäss Buchstabe b (lit. g). In § 9 ESchStG wird sodann die Befreiung von der Erbschafts- und Schenkungssteuer geregelt und bezüglich der natürlichen Personen festgehalten, dass Ehegatten sowie direkte Nachkommen des Erblassers von der Erbschaftssteuer befreit sind.

4.2 § 183 Abs. 1 StG (unter der Marginalie " Behandlung von Härtefällen") enthält folgende Regelung: " Ergibt sich bei der Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen in Einzelfällen eine sachlich ungerechtfertigte Belastung, so kann im Einschätzungsverfahren die kantonale Taxationskommission oder im Rekursverfahren das Steuergericht von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abweichen". Die Taxationskommission oder im Rekursverfahren das Steuergericht haben somit die Befugnis, unter besonderen Voraussetzungen die Steuerleistung niedriger anzusetzen, als die allgemeinen Regeln dies verlangen. Mit der Statuierung der Härteklausele bzw. Ausnahmebestimmung sollen einerseits Unbilligkeiten der gesetzlichen Ordnung ausgeglichen und andererseits die zu harten Folgen einer an sich gesetzeskonformen Veranlagung gemildert werden. Da solche Korrekturen vom in Art. 127 Abs. 1 BV verankerten Grundsatz der gesetzmässigen Besteuerung abweichen, ist bei der Anwendung dieses Ausnahme-

rechts grosse Zurückhaltung geboten (vgl. PETER B. NEFZGER, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 183 N 1). Gerade im Steuerrecht, dem klassischen Bereich der Vorherrschaft des Legalitätsprinzips, sind der Anwendung einer Ausnahmebestimmung enge Grenzen gesetzt, d.h. es müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abweichen von der Regel verlangen. Eine allzu grosszügige Handhabung würde zudem die Rechtssicherheit und den Grundsatz der Gleichbehandlung gefährden, was letztlich zu einer Aushöhlung des Gesetzes führen kann. In diesem Zusammenhang ist zu betonen, dass das Institut der Ausnahmegewilligung nicht so gehandhabt werden darf, dass damit im Ergebnis das Gesetz selbst geändert wird. Die Härtefallklausel im Sinne von § 183 StG wurde bisher denn auch streng gehandhabt: So wurde ein Härtefall und damit die Voraussetzung für eine Reduktion der Bemessungsgrundlage bejaht, wenn ein mindestens fünf Jahre dauerndes Konkubinatsverhältnis unmittelbar vor dem Tod des Erblassers vorlag (Entscheid der Steuerrekurskommission vom 23.1.1998, Nr. 1/1998; Entscheid des Steuergericht vom 14.4.2000 Nr. 32/2000; Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGEVV] vom 15. Juni 2012 [810 10 295] mit Hinweis). Aus der Praxis ist weiter der Fall zu erwähnen, wo der Härtefall bejaht wurde mit der Begründung, dass der Erbe aufgrund einer Veruntreuung durch den Willensvollstrecker nicht in den Genuss der vollen Erbschaft gekommen ist und er für den nicht erlangten Teil des Erbes eine Erbschaftssteuer zu entrichten gehabt hätte (Entscheid des Steuergerichts vom 16. April 2010, 510 09 67).

4.3 Ob die Voraussetzungen für den Härtefall im Sinne von § 183 Abs. 1 StG vorliegen, ist im Einzelfall zu prüfen. Bei der Schenkungs- als auch bei der Erbschaftssteuer geht ein Vermögensanfall voraus, weshalb eine „subjektive Härte im engeren Sinn“ nie gegeben sein dürfte. Es rechtfertigt sich daher, bei diesen Steuern die Annahme eines Härtefalles allein vom Bestehen einer objektiven Härte abhängen zu lassen (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission vom 23.1.1998, Nr. 1/1998, BStPra XIV S. 544; vgl. auch NEFZGER, SIMONEK, WENK, a.a.O., § 183 Rz 3). Eine solche Annahme kann nur in Betracht fallen, wenn das Beharren auf der Anwendung des - in der vorliegend massgebenden bis Ende Juni 2010 geltenden Fassung - § 12 Abs. 1 lit. g ESchStG, wonach sich die Besteuerung der Beschwerdeführerin mangels eines Verwandtschaftsverhältnisses zwischen dem Schenker und ihr nach dem für „übrige Empfänger“ geltenden höchstmögliche Steuersatz zu richten hat, zu einer vom Gesetzgeber nicht gewollten Härte führen würde. Das Kantonsgericht hat in einem kürzlich ergangenen Urteil die bisherige Praxis des Steuergerichts, wonach als Voraussetzung für eine Reduktion der Bemessungsgrundlage gestützt auf § 183 Abs. 1 StG ein mindestens fünf Jahre dauerndes Konkubinatsverhältnis unmittelbar vor dem Tod des Erblassers gefordert wird, geschützt (KGEVV vom 15. Juni 2011 [810 10 295]). Wörtlich wurde im Urteil ausgeführt: "Damit wird ein Abweichen von der gesetzlichen Regelung im Sinne eines Härtefalls auf Konkubinate beschränkt, welche so eng und stabil sind, dass eine innere Verbundenheit wie bei einem Ehepaar und die entsprechende Bereitschaft zu gegenseitiger persönlicher und wirtschaftlicher Unterstützung angenommen wird (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 19. Juni 2007, P 40/06, E. 4.2). Eine solche Praxis erscheint sachgerecht. Die Voraussetzung eines mindestens fünf Jahre dauernden Zusammenlebens in häuslicher Gemeinschaft und an gemeinsamem Wohnsitz im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerpflicht ist neu denn auch explizit in § 12 Abs. 1 lit. b des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (ESchStG) vom 7. Januar 1980, welcher seit dem 1. Juli 2010

in Kraft steht, geregelt zumal das qualifizierte Konkubinat einzig dadurch von einem blossen freundschaftlichen Verhältnis objektiv unterschieden werden kann."

5.1 Das Steuergericht erwog im angefochtenen Entscheid, dass von einer unbilligen Härte im Sinne von § 183 Abs. 1 StG (und entsprechend dem zitierten Urteil des Kantonsgerichts) unter anderem dann auszugehen sei, wenn bei einem Konkubinat, welches mindestens während fünf Jahren unmittelbar vor dem Tod des Lebenspartners bestanden habe, die volle Erbschaftssteuer gleich wie bei Nichtverwandten erhoben werde. Der Nachweis eines fünf Jahre dauernden Konkubinats sei mit einem gemeinsamen Mietvertrag, einer Wohnsitzbestätigung oder Zeugen zu erbringen. Im vorliegenden Fall hätten die Beschwerdeführerin und der (verstorbene) Schenker nicht im Konkubinat gelebt. Es liege offiziell kein gemeinsamer Wohnsitz vor. Dieses Erfordernis könne auch nicht mittels anderer Behauptungen umgangen werden. Selbst eine sehr enge Freundschaft mit gegenseitiger Hilfeleistung, Respekt und Beistand füreinander sei nicht mit einem Konkubinat mit gemeinsamem Wohnsitz und gemeinsamem Haushalt gleich zu setzen. Es könne nicht der Wille des Gesetzgebers gewesen sein, dass sich die Verwaltung bei der Steuerfestsetzung um kaum nachweisbare innere Gefühle und freundschaftliche Neigungen der steuerpflichtigen Personen kümmern müsse.

5.2 Die Beschwerdeführerin bringt vor, sie habe bis zum Tode des Schenkers alle Aufgaben übernommen, die normalerweise nur Verwandte oder Partner erbringen würden. In den letzten 13 Jahren sei sie diejenige Person gewesen, die dem Schenker am Nächsten gestanden sei und sie seien sich gegenseitig Familie gewesen. Zwar sei das zwischen ihnen bestehende Verhältnis nicht das eines Konkubinatspaares gewesen, sondern das einer „Schwieger-tochter“ zu ihrem „Schwieger-vater“. Indem das Steuergericht angenommen habe, es liege kein Konkubinatsverhältnis vor und es könne deshalb auch keine Privilegierung erfolgen, habe es andere Gründe für eine Privilegierung gar nicht geprüft, obwohl es seine Pflicht gewesen wäre, den Einzelfall zu prüfen.

5.3 Im vorliegenden Fall steht fest, dass die Beschwerdeführerin im gleichen Mehrfamilienhaus, aber nicht in der gleichen Wohnung mit dem (verstorbenen) Schenker gewohnt hat. Eine ständige und ungeteilte Wohngemeinschaft, das heisst ein gemeinsamer Wohnsitz, kann daher nicht angenommen werden, denn ein solcher liegt nur dort vor, wo eine Person in eigenen oder gemieteten Räumen über eine permanente Schlafgelegenheit verfügt (vgl. BRÜCKNER CHRISTIAN, Das Personenrecht des ZGB, 2000, S. 95). Der Umstand allein, dass die Beschwerdeführerin und der verstorbene Schenker je eine eigene Wohnung hatten, schliesst nach der bundesgerichtlicher Rechtsprechung die Annahme eines Konkubinats nicht zum vorneherein aus (BGE 134 V 369). Insofern muss das oberwähnte Urteil des Kantonsgerichts relativiert werden. Fehlt wie vorliegend eine Wohn-, Tisch- und Bettgemeinschaft, so muss "die Verbindung aber in Würdigung aller Umstände die Qualität einer Schicksalsgemeinschaft aufweisen, damit von einer Lebensgemeinschaft gesprochen werden kann" (BGE 134 V 369). Eine solche eheähnliche Verbindung zeigt sich in der umfassenden Art der Beziehung, die grundsätzlich Ausschliesslichkeitscharakter aufweist. Dass die Beschwerdeführerin und der verstorbene B._____ niemals als Lebenspartner aufgetreten sind, ist kaum anzunehmen, beschreibt doch die Beschwerdeführerin selbst ihr Verhältnis als das einer "hoch geschätzten verwitweten" Schwieger-

tochter zu ihrem Schwiegervater. Zudem ist anzunehmen, dass der Verstorbene in vergleichbarem Umfang weitere Personen finanziell unterstützt hatte. B._____ hatte, wie den Akten zu entnehmen ist, in den Jahren 2000 bis 2003 insgesamt Fr. 4'500'000.-- von seinen Konten abgehoben. Aus den Bankunterlagen ist ersichtlich, dass er diesen Betrag bei verschiedenen Gelegenheiten, die mehrere hunderttausend Franken ausmachten, ausbezahlen liess. Auch nach 2003 hat B._____ regelmässig grössere Beträge von seinem Konto abgehoben. Die Beschwerdeführerin führt diesbezüglich aus, dass sie das Schicksal dieser (verschwundenen) Gelder nicht kenne, denn B._____ habe nie mit ihr darüber gesprochen und sie habe von diesen Summen, die er ausgegeben hatte, zum ersten Mal nach seinem Tode erfahren. Sie betont weiter, dass sie und B._____ immer ihre Privatsphäre gewahrt und für sich behalten hätten. Heirat sei für sie nie ein Thema gewesen, auch nicht mit isoliertem Blick auf die Erb- und Steuerfolgen. Das ändere indes nichts daran, dass sie beiden sehr eng miteinander verbunden gewesen seien. Dies wird denn auch nicht bestritten, denn offensichtlich bestand zwischen der Beschwerdeführerin und dem Verstorbenen eine enge, auf Freundschaft und Respekt angelegte Beziehung. Dies hat sich nach Angaben der Beschwerdeführerin auch darin gezeigt, dass sie ab 1999 B._____ bei der Führung seines Restaurants unterstützt habe und sie beide praktisch jeden Abend zusammen im Restaurant gegessen hätten. Als B._____ im Jahre 2008 erkrankt sei, habe sie sich um ihn gekümmert. Offensichtlich hat die Beschwerdeführerin und B._____ eine enge Freundschaft verbunden. Diese Freundschaft, bei der man sich - wie eigentlich bei allen Freundschaften - Beistand und Unterstützung gewährt hatte, ging aber nach dem Gesagten nie derart in die Tiefe, dass man sie mit einem Konkubinat vergleichen und deshalb analog behandeln könnte. Vielmehr kann in Würdigung der gesamten Umstände nicht von einer auf Ausschliesslichkeit angelegte, weit über eine Freundschaft hinausgehende Beziehung gesprochen werden. Ein Härtefall wegen der von der Beschwerdeführerin geltend gemachten engen Freundschaft zum Schenker kann folglich nicht angenommen werden. In diesem Zusammenhang ist nochmals hervorzuheben, dass die Härtefallklausel im Sinne von § 183 Abs. 1 StG ein Ausnahmetatbestand ist, welcher nur bei spezifischer Unbilligkeit anzuwenden ist. Würde ein solcher bei jeder langen engen Freundschaft bejaht, würde die Härtefallklausel ihres Sinnes entleert werden. Der Gesetzgeber hat bewusst in Kauf genommen, dass Schenkungen und Erbschaften von Nichtverwandten nicht zu einem privilegierten Steuersatz (vgl. § 12 Abs. 1 ESchStG) besteuert werden. Das Institut der Ausnahmegewilligung darf nicht so gehandhabt werden, dass damit im Ergebnis das Gesetz selbst geändert wird. Nach dem Gesagten haben die Vorinstanzen zu Recht eine objektive Härte bzw. eine Reduktion des Steuersatzes gestützt auf § 183 StG verneint. An diesem Ergebnis ändert auch nichts der als "Novum" erhobene Einwand der Beschwerdeführerin, dass nach Erlass des angefochtenen Entscheids ein Strafsteuerverfahren gegen sie eingeleitet worden sei. Ein solches Verfahren ist die blosser Konsequenz der Nichtdeklaration von Schenkungen, und ein Strafsteuerverfahren lässt sich sicherlich nicht dadurch abwenden, dass es bei der Beurteilung der Härtefallklausel im Sinne von § 183 StG allenfalls berücksichtigt wurde. Sobald begründete Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung vorliegen, hat die kantonale Steuerverwaltung ein Steuerstrafverfahren einzuleiten (§ 161 Abs. 1 StG), und dieser Pflicht ist die Steuerverwaltung nun offensichtlich nachgekommen. Nicht gefolgt werden kann der Beschwerdeführerin schliesslich auch, soweit sie verlangt, es sei vorliegend § 12 Abs. 1 lit. d ESchStG, der am 1. Juli 2010 in Kraft gesetzt wurde, anzuwenden, da das Volk am 27. September 2009, als noch zu Lebzeiten des Schenkers (verstorben am 7. November

2009), der vom Landrat beschlossenen Änderung der Erbschafts- und Schenkungssteuer zugestimmt habe. Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, käme dies im Ergebnis einer unzulässigen positiven Vorwirkung des revidierten ESchStG gleich. Nach dem Gesagten hat das Steuergesicht zu Recht davon abgesehen, bei der Bemessung der Schenkungssteuer im Sinne eines Härtefalls von der gesetzlichen Ordnung abzuweichen. Die Beschwerde ist demnach vollumfänglich abzuweisen.

6. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel in angemessenem Ausmass der unterliegenden Partei – im vorliegenden Fall der Beschwerdeführerin – auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Angesichts des Ausgangs des Verfahrens sind die ausserordentlichen Kosten gemäss § 21 Abs. 1 VPO wettzuschlagen.

Demgemäss wird **e r k a n n t** :

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- verrechnen.
Der zuviel bezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 400.-- wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiberin

Gegen diesen Entscheid hat die Beschwerdeführerin am 13. Juli 2012 beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erhoben.