

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 ES.2021.1

Entscheid

11. Mai 2021

Mitwirkend:

Einzelrichterin Christina Hefti und Gerichtsschreiber Ricardo Marino

In Sachen

A,

Rekurrent,

gegen

Staat Zürich,

Rekursgegner,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

betreffend

Erbschaftssteuer (2. Rechtsgang)

hat sich ergeben:

A. Am ... 2016 starb B, wohnhaft gewesen in C. In ihrem Testament setzte sie u.a. A (nachfolgend der Pflichtige) als Erbe ein. In der Folge erhielt dieser einen Erbanteil von Fr. 624'564.- und auferlegte ihm das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer, am 9. März 2017 eine Erbschaftssteuer von Fr. 185'220.-.

B. Eine vom Pflichtigen hiergegen erhobenen Einsprache, womit er sinngemäss die Gewährung des Lebenspartnerabzugs von Fr. 50'000.- und dementsprechend die Ermässigung der Steuer beantragt hatte, wies das kantonale Steueramt am 2. Juni 2017 ab.

C. Mit Rekurs vom 1./3. Juli 2017 wiederholte der Pflichtige den im Einspracheverfahren gestellten Antrag. Das Steuerrekursgericht hiess mit Urteil vom 7. August 2018 das Rekursbegehren teilweise gut und wies die Angelegenheit an das kantonale Steueramt zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid zurück.

D. Nach durchgeführtem Beweisverfahren wies das kantonale Steueramt die Einsprache mit Entscheid vom 6. Januar 2021 erneut ab.

E. Hiergegen erhob der Pflichtige am 4. Februar 2021 (Poststempel) Rekurs. Das kantonale Steueramt schloss mit Rekursantwort vom 19. März 2021 auf Abweisung des Rechtsmittels. Der Pflichtige bezog am 22. April 2021 dazu Stellung und hielt an seinem Antrag fest.

Auf die weiteren Parteivorbringen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen zurückgekommen.

Die Einzelrichterin zieht in Erwägung:

1. Gegen den Einspracheentscheid kann der Steuerpflichtige nach § 43 Abs. 1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes vom 28. September 1986 (ESchG) Rekurs beim Steuerrekursgericht erheben. Laut § 43 Abs. 3 ESchG sind die Bestimmungen über das Rekursverfahren bei Einschätzungen für die Staatssteuer sinngemäss anwendbar (§§ 147 ff. des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997; StG).

2. Nach § 3 Abs. 1 ESchG unterliegen der Erbschaftssteuer alle Vermögensübergänge (Erbanfälle und Zuwendungen) kraft gesetzlichen Erbrechts oder aufgrund einer Verfügung von Todes wegen. Zu den steuerbaren Vermögensübergängen gehören insbesondere solche aufgrund von Erbeinsetzung, Vermächtnis, Erbvertrag, Schenkung auf Todesfall und Errichtung einer Stiftung auf den Todesfall. Steuerpflichtig ist der Empfänger des übergehenden Vermögens (§ 8 Abs. 1 ESchG). Unter dem Titel "Steuerfreie Beträge" gewährt § 21 ESchG verschiedene Abzüge von den steuerbaren Vermögensübergängen, so Fr. 50'000.- für die Lebenspartnerin oder den Lebenspartner, die oder der während mindestens fünf Jahren mit dem Erblasser oder Schenker im gleichen Haushalt zusammengelebt hat, sofern kein weiterer Abzug im Sinn von lit. a–d geltend gemacht wird (Abs. 1 lit. e). Praxisgemäss verlangt der Kanton Zürich für diesen Abzug eine Anmeldung der Lebenspartner an der gleichen Wohnsitzadresse (Bader/Bloch-Riemer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2019, § 25 N 12).

Nach der im Steuerrecht allgemein geltenden Beweislastregel von Art. 8 ZGB hat der Steuerpflichtige die steuermindernden Sachumstände darzutun und nachzuweisen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 132 N 90 ff.), so auch das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewährung des Abzugs für Lebenspartner.

3. Unbestritten ist, dass der Pflichtige und die Erblasserin in verschiedenen Wohnsitzgemeinden angemeldet waren, namentlich in D und C. Auf die Frage des kantonalen Steueramts, weswegen keine gemeinsame Meldeadresse bestanden habe,

antwortete der Pflichtige "wir konnten uns doch nicht an allen Orten anmelden. Ich war in D gemeldet und B in C". Objektive Gründe, weswegen ein gemeinsames Anmieten bzw. Kaufen einer Wohnung nicht möglich gewesen wäre, nennt er nicht und sind, wie das kantonale Steueramt richtigerweise ausführt, auch aus den Akten nicht ersichtlich, waren doch sowohl der Pflichtige als auch die Erblasserin nicht mehr erwerbstätig und somit örtlich auch nicht gebunden.

Der Pflichtige macht geltend, er und die Erblasserin hätten sich jeweils gemeinsam an einer der beiden Meldeadressen (oder ferien- bzw. besuchshalber an anderen Orten) aufgehalten, weswegen die Voraussetzung des Zusammenlebens im gleichen Haushalt erfüllt sei. Ob diese Aussage zutrifft, lässt sich im Nachhinein nur schwer überprüfen, weswegen schematische Abgrenzungen, wie es die Zürcher Praxis mit dem Erfordernis der gleichen Meldeadresse vorsieht, zulässig sein müssen. Diese Abgrenzung hat das Bundesgericht in einem neueren Entscheid als sachlich begründet erachtet (BGr, 6. Februar 2018, 2C_685/2017, E. 4.4.4, auch zum Folgenden), da bei einer Wohngemeinschaft in zwei komplett ausgestatteten Wohnungen das Leben jederzeit vollumfänglich auf die eigene Wohnung beschränkt werden könne. Dies ist offenbar vorliegend auch geschehen, führt doch der Pflichtige aus: "Vor ihrem Ableben war B müder als sonst und brauchte mehr Ruhe, deshalb schlief ich bei uns zu Hause in D, unweit der Wohnung in C, und schaute dort meine TV-Sendungen". Zwar wird in § 21 Abs. 1 lit. e ESchG das Zusammenleben "im gleichen Haushalt" und nicht ein "gemeinsamer Wohnsitz" verlangt, jedoch ist aus dieser Formulierung keine Differenz zum Erfordernis des gemeinsamen Wohnsitzes abzuleiten. So hat denn der Gesetzgeber bewusst nicht nur eine Lebenspartnerschaft vorausgesetzt, sondern zusätzlich das Zusammenleben im gleichen Haushalt zu einer Bedingung für den Freibetrag gemacht. Darüber hinaus kann nach Rechtsprechung des Bundesgerichts bei getrennten Wohnsitzen nicht davon ausgegangen werden, dass der Willen bestanden habe, als ungeteilte Wohngemeinschaft in derselben Haushaltung zu leben (BGE 138 V 86, E. 5.1.2).

Damit sind die Voraussetzungen von § 21 Abs. 1 lit e ESchG mangels Zusammenlebens im gleichen Haushalt während fünf Jahren nicht erfüllt.

Anzumerken ist noch, dass auch das Vorliegen einer Lebensgemeinschaft im Sinn des Gesetzes anzuzweifeln ist. Eine solche weist nach Bundesgericht regelmässig eine geistig-seelische, eine körperliche und eine wirtschaftliche Komponente auf

(Wohn-, Tisch- und Bettgemeinschaft), wobei nicht allen Komponenten dieselbe Bedeutung zukommt. Um das Bestehen einer Lebensgemeinschaft beurteilen zu können, sind alle Umstände des Zusammenlebens von Bedeutung, weshalb der Richter in jedem Fall eine Würdigung sämtlicher massgebender Faktoren vorzunehmen hat (Gallmetzer/Spichiger/Wolf, die Lebensgemeinschaften in Italien und der Schweiz, AJP 5/2018 S. 581 mit Hinweis auf BGr, 2. Juli 2002, 5C.135/2002, E. 2.5). Frau E, die die Erblasserin nach eigener Aussage seit 1999 zweimal wöchentlich für einige Stunden oder einen halben Tag betreute, gab an, dass der Pflichtige sich ein Zimmer in der Wohnung der Erblasserin eingerichtet und bewohnt habe, was gegen das Vorliegen einer körperlichen Komponente in der Beziehung spricht. Ferner sprechen der Umstand, dass keine gemeinsame Wohnung angemietet oder gekauft wurde und somit diesbezüglich finanzielle Unabhängigkeit (unter Inkaufnahme höherer Kosten) bewahrt wurde und die Tatsache, dass der Pflichtige im Rahmen eines Verfahrens betreffend Schenkungssteuer im Mai 2016 erklärte, es handle sich beim erstatteten Betrag nicht um eine Schenkung, sondern um einen Ausgleich der Leistungen, die er der Erblasserin in Form von Einkauf, Reparaturen in deren Haushalt etc. erbracht habe für ein fehlen der wirtschaftlichen Komponente in der Beziehung. Nicht anzuzweifeln ist, dass zwischen dem Pflichtigen und der Erblasserin eine enge geistig-seelische Bindung bestand. Es ist aber nach dem Gesagten dem beweisbelasteten Pflichtigen nicht gelungen, das Vorliegen einer Lebensgemeinschaft im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nachzuweisen.

4. Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 43 Abs. 3 ESchG i.V.m. § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Einzelrichterin:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]