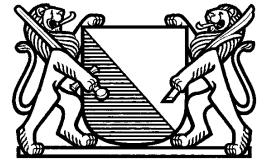


Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 ES.2022.3

**Entscheid**

31. März 2023

Mitwirkend:

Abteilungsvicepräsidentin Christina Hefti, Steuerrichter Michael Ochsner, Steuerrichter Marc Gerber und Gerichtsschreiber Sven Tschalèr

In Sachen

**A,**

vertreten durch RA lic.iur. B

**Rekurrentin,**

gegen

**Kanton Zürich,**

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

**Rekursgegner,**

betreffend

**Erbschaftssteuer**

hat sich ergeben:

A. Am XX.XX 2018 verstarb C (nachfolgend der Erblasser). Mit Verfügung vom 11. Januar 2021 auferlegte das kantonale Steueramt der testamentarisch eingesetzten Erbin A (nachfolgend die Pflichtige) eine Erbschaftssteuer von Fr. 301'886.- gemäss § 23 Abs. 1 lit. f des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 28. September 1986 (ESchG; Tarif für Nichtverwandte).

B. Hiergegen erhob die Pflichtige am 15. Februar 2021 Einsprache mit dem Antrag, sie sei als Stiefkind des Erblassers i.S.v. § 23 Abs. 1 lit. b ESchG zu besteuern, da ihre vorverstorbene Mutter eine langjährige Lebensgemeinschaft mit diesem geführt habe.

Die Einsprache wurde am 17. Dezember 2021 abgewiesen.

C. Hiergegen erhob die Pflichtige am 21. Februar 2022 Rekurs mit dem Antrag, sie sei als Stiefkind des Erblassers zu veranlagern und die zu viel bezahlten Steuern seien mit den gesetzlichen Vergütungszinsen zurückzuerstatten. Zudem ersuchte sie um Zusprechung einer Parteientschädigung.

Das kantonale Steueramt schloss am 4. April 2022 (Poststempel) auf Abweisung des Rekurses, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Pflichtigen. In einer freigestellten Stellungnahme dazu hielt die Pflichtige an ihrem Standpunkt fest.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Gegen den Einspracheentscheid kann der Steuerpflichtige nach § 43 Abs. 1 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 den 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. 15'000.- für das Stiefkind des Erblassers, sofern kein weiterer Abzug im Sinn von lit. a-c geltend gemacht wird (Abs. 1 lit. d). § 23 Abs. 1 ESchG regelt die Zuschläge auf dem gemäss § 22 ESchG berechneten Grundtarif. Namentlich schulden Stiefkinder den doppelten Betrag (lit. b), Nichtverwandte den sechsfachen Betrag des Grundtarifs (lit. f).

3. Streitig ist vorliegend, ob die Pflichtige als Stiefkind des Erblassers zu qualifizieren und zu besteuern ist.

a) Die Pflichtige führt aus, der Erblasser und ihre vorverstorbene Mutter hätten seit 1993 in einer Lebensgemeinschaft gelebt und ab dem 1. April 2003 zusammen in einer gemeinsamen Wohnung, zunächst an der ...strasse 49 A und danach an der ...strasse 5 in D, gewohnt. Die Pflichtige sei vom Erblasser wie eine leibliche Tochter behandelt worden. Vom 1. April 2003 bis 31. August 2004 habe sie sogar im selben Haushalt mit ihrer Mutter und dem Erblasser gewohnt. Im Nachgang zu einer freikirchlichen Trauungszeremonie im Jahr 2004 hätten die beiden Lebenspartner am 1. Juli 2008 einen Konkubinatsvertrag für die Regelung des Unterhalts und für den Fall der Auflösung der eheähnlichen Lebensgemeinschaft unterzeichnet. Die Mutter der Pflichtigen sei am XX.XX 2013 verstorben. Der Erblasser und die Pflichtige seien als Erben eingesetzt worden. Am XX.XX 2018 sei sodann der Erblasser verstorben. Die Pflichtige sei mit einer Quote von einem Fünftel als Erbin eingesetzt worden, was auch der Quote der leiblichen Kinder des Erblassers entspreche. Zwischen dem Erblasser und der Mutter der Pflichtigen habe aufgrund des langjährigen Konkubinats sowie der freikirchlichen Trauung eine Lebensgemeinschaft bestanden, die einer Ehe gleichgekommen sei und sowohl zivilrechtlich als auch steuerlich nach dem Massgeblichkeitsprinzip entsprechend behandelt werden müsse. Aus diesem Grund liege ein Stiefkindverhältnis zwischen dem Erblasser und der Pflichtigen vor. Ergänzend sei darauf hinzuweisen, dass das Stiefkindverhältnis in Art. 264c ZGB adoptionsrechtlich geregelt worden sei.

Unter der Marginalie "Stiefkindadoption" sei statuiert, dass eine Person ein Kind adoptieren könne, sofern diese Person mit dem Lebenspartner eine faktische Lebensgemeinschaft begründet habe und seit mindestens drei Jahren einen gemeinsamen Haushalt führe. Die direkte oder analoge Anwendung des Art. 264c ZGB auf das Erbschaftssteuerrecht habe zur Folge, dass vorliegend eine Stiefverwandschaft anerkannt und bestätigt werden müsse. Diese Auslegung werde sodann auch dadurch bestätigt, dass Art. 299 ZGB analog auch auf nichteheliche Partnerinnen und Partner angewendet werden könne, mithin auch nichteheliche Partnerinnen und Partner Stiefkindverhältnisse begründen könnten. Eine Besteuerung der Pflichtigen als Nichtverwandte verletze nicht nur deren rechtliche Position als Stiefkind, sondern habe auch im Vergleich mit der Besteuerung von Partnerschaftsverwandten gemäss § 23 Abs. 3 ESchG eine rechtsungleiche Besteuerung zur Folge. Das Rechtsgleichheitsprinzip und das Diskriminierungsverbot gemäss Art. 8 Abs. 1 und 2 BV seien verletzt. Ebenfalls verletze diese Ungleichbehandlung Art. 29 Abs. 1 BV. Letztlich sei auch zu prüfen, ob das ESchG betreffend Stiefkindverhältnis generell Art. 127 Abs. 1 BV verletze, weil das Stiefkindverhältnis im Erbschaftssteuerrecht des Kantons Zürich nicht explizit definiert und geregelt sei und damit der Kreis der Steuerpflichtigen im kantonalen Gesetz unzureichend und damit verfassungswidrig zu Lasten der Rekurrentin festgesetzt werde.

b) Das kantonale Steueramt argumentiert, der Begriff des Stiefkindes werde weder im Zivilrecht noch im Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz definiert. Indes setze die Begründung eines Stiefkindverhältnisses zweierlei voraus: das Bestehen eines Kindesverhältnisses zu einem Elternteil und die Eingehung einer Ehe dieses Elternteils mit einer Drittperson. Gerade im Erbrecht nehme das Zivilrecht zwischen Ehe und Konkubinat eine Differenzierung vor, indem Eheleute gesetzliche Erben mit Pflichtteilsanspruch seien, während Konkubinatspartner als Erben eingesetzt werden müssten.

Das aktuelle geltende Erbschaftssteuergesetz behandle Ehegatten und Konkubinatspartner nach wie vor unterschiedlich. In Nachachtung dessen, seien deren Kinder ebenfalls unterschiedlich zu behandeln.

4. a) Eine Legaldefinition des Stiefkindverhältnisses ist dem Schweizer Recht nicht zu entnehmen. Immerhin lässt Art. 299 ZGB den Begriff indirekt abgrenzen. Gemäss dieser Norm, die die Marginalie "Stiefeltern" trägt, hat jeder Ehegatte dem ande-

ren in der Ausübung der elterlichen Sorge gegenüber dessen Kindern in angemessener Weise beizustehen. Der Wortlaut der Norm entspricht dem traditionellen Verständnis des Stiefkindsverhältnisses, gemäss welchem dieses durch Heirat eines Elternteils mit dem zukünftigen Stiefelternteil begründet wird (Zweifel/Beusch/Hunziker, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2020, § 17 N 154). In Anpassung an die gesellschaftliche Entwicklung hat sich indessen in der Lehre die Auffassung verbreitet, Art. 299 ZGB könne analog auf nichteheliche Partner und Partnerinnen angewendet werden (Schwenzer/Cottier in: Basler Kommentar Zivilgesetzbuch I, 7. A., 2022, Art. 299 N 1). Diese Auffassung hat schliesslich in Art. 264c Abs. 1 ZGB, in Kraft seit 1. Januar 2018, ihren gesetzlichen Niederschlag gefunden. Diese Norm regelt die Stiefkindadoption und statuiert, dass eine Person das Kind adoptieren darf, mit dessen Mutter oder Vater sie verheiratet ist, in einer eingetragenen Partnerschaft lebt oder eine faktische Lebensgemeinschaft führt. Das Paar muss seit mindestens drei Jahren einen gemeinsamen Haushalt führen (Abs. 2). Damit ist zunächst festzuhalten, dass gemäss ZGB auch das Kind des Lebenspartners als Stiefkind zu qualifizieren ist.

Fraglich ist, ob die gleiche Begriffsdefinition für das ESchG gilt. Da dieses Gesetz ebenfalls den Begriff des Stiefkinds nicht konkretisiert, ist dessen Bedeutung durch Auslegung zu ermitteln.

b) Ausgangspunkt der Auslegung einer Gesetzesnorm bildet ihr Wortlaut (grammatikalische Auslegung, Häfelin/Haller/Keller/Thurnherr, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 10. A., 2020, N 91 ff. auch zum Folgenden). Ist der Text unklar und sind verschiedene Auslegungen möglich, so muss das Gericht unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach der wahren Tragweite der Norm suchen. Dabei hat es den Willen des Gesetzgebers zu berücksichtigen, wie er sich namentlich aus den Gesetzesmaterialien ergibt (historische Auslegung). Indes kommt den Materialien insbesondere bei neueren Erlassen eine besondere Stellung zu, wohingegen die Fixierung auf das ursprüngliche Verständnis bei älteren Erlassen oft problematisch ist. Weiter hat das Gericht den Sinn der Norm zu eruieren, wie er uns heute im Rahmen der geltungszeitlichen Umstände erscheint (zeitgemässe Auslegung). Diese Auslegungsmethode kommt insbesondere zur Anwendung, wenn seit dem Erlass der auszulegenden Norm eingetretenen technischen oder sozialen Entwicklungen oder einem gewandelten Rechtsverständnis Rechnung zu tragen ist. Ferner hat das Gericht nach dem Zweck, dem Sinn und den dem Text zu Grunde liegenden Wertungen zu forschen, namentlich

nach dem durch die Norm geschützten Interesse (teleologische Auslegung). Wichtig ist auch der Sinn, der einer Norm im Kontext zukommt, und das Verhältnis, in welchem sie zu anderen Gesetzesvorschriften steht (systematische Auslegung). Das Bundesgericht befolgt bei der Auslegung von Gesetzenormen einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt es ab, die einzelnen Auslegungselemente einer Prioritätsordnung zu unterstellen (statt vieler BGE 146 III 217 E. 5 mit Hinweisen).

c) Die rein grammatikalische Auslegung (nach dem Wortlaut) führt vorliegend nicht weiter. Die systematische Auslegung gründet unter anderem auf der Stellung einer Norm in der gesamten Rechtsordnung. Nicht nur handelt sich beim Zivilgesetzbuch um höherrangiges Bundesrecht, sondern die Notwendigkeit eines Erbschaftssteuergesetzes wird unmittelbar durch zivilrechtliche Regelungen (namentlich das Erbrecht) bedingt. Diese Auslegungsmethode legt damit den Schluss nahe, dass der Begriff Stiefkind im ESchG nicht von demjenigen im ZGB abweichen darf. Dabei spielt es keine Rolle, dass der Begriff im ZGB im Rahmen des Familienrechts abgesteckt wird, da für das ganze Gesetz von einem einheitlichen Begriff auszugehen ist. Die historische Auslegung stellt auf den Sinn einer Norm zur Zeit ihrer Entstehung ab. Diese Auslegungsmethode spricht klar zugunsten des traditionellen Stiefkindbegriffs, hat allerdings vor allem bei jüngeren Gesetzen Bedeutung, während es sich beim ESchG um ein nunmehr 37 Jahre altes Gesetz handelt. Die zeitgemässe Auslegung richtet sich nach dem gegenwärtigen Normverständnis und den gegenwärtigen Verhältnissen. In Anbetracht der ständigen Abnahme der Bedeutung der Ehe und der Zunahme der Bedeutung des Konkubinats in der Gesellschaft favorisiert diese Methode klar das modernere (ZGB konforme) Verständnis des Stiefkindverhältnisses. Die teleologische Auslegung fragt nach dem Zweck der Norm. Dieser besteht darin, je nach Beziehungsnähe zum Erblasser oder Schenker gewisse Bedachte zu privilegieren, deren Liste nach familien- und sozialpolitischen Gesichtspunkten aufgebaut ist (Richner/Frei, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, 1996, § 23 N 1 ESchG). Bei Anwendung dieser Auslegungsmethode darf nicht verkannt werden, dass die Erreichung dieses Zwecks nur weiterhin möglich ist, sofern dem Stiefkindbegriff ein aktuelles Verständnis zugrundegelegt wird. Wurden 1986 durch die traditionelle Auslegung des Begriffs die allermeisten Betroffenen erfasst, so dürfte es sich heute um eine Minderheit handeln. Die Norm kann mithin ihren Zweck nur durch eine ZGB konforme Auslegung weiterhin erfüllen.

Die Anwendung der gängigen Auslegungsmethoden favorisiert somit klarerweise eine moderne Auslegung des Stiefkindsbegriffs (vgl. auch StRG, 7. Mai 2019, 1 ES.2019.1), welche auch die Kinder eines Lebenspartners erfasst, sofern das Konkubinat gefestigt (qualifiziert) ist. Zu prüfen ist demnach, ob die Pflichtige als Stiefkind des Erblassers in diesem Sinn zu qualifizieren ist.

5. Vorliegend bestreitet das kantonale Steueramt nicht, dass die Mutter der 19XX geborenen Pflichtigen und der Erblasser über lange Zeit eine Lebensgemeinschaft führten. Dies ist auch hinreichend belegt. 2008 schloss das Paar einen Konkubinatsvertrag ab, in welchem sie festhielten, seit 2003 in einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft zu leben und einen gemeinsamen Haushalt zu führen. Der gemeinsame Haushalt dauerte gemäss Wohnsitzbestätigung der Mutter der Pflichtigen mindestens bis zu deren Einzug in ein Alters- und Pflegeheim am 9. Oktober 2012 an, wo sie am XX.XX 2013 verstarb.

Damit ist die Pflichtige als Stiefkind des Erblassers zu qualifizieren und der Rekurs gutzuheissen. Die Erbschaftssteuer ist damit wie folgt zu berechnen:

	Fr.
Erbschaft	1'165'300.-
Steuerfreier Betrag (§ 21 Abs. 1 lit. d ESchG)	15'000.-
Steuerbarer Betrag	1'150'300.-
Einfache Steuer (§ 22 ESchG)	65'521.-
Faktor aufgrund Verwandtschaftsgrad (§ 23 Abs. 1 lit. b ESchG)	200%
Total Steuer vor Ausscheidung	131'042.-
Anteil Kt. ZH (75.58%) gerundet	99'041.-

6. Schliesslich beantragt die Pflichtige, die zu viel erhobenen Steuern seien ihr von der Vorinstanz mit den anwendbaren gesetzlichen Vergütungszinsen (ab 16. April 2019) zurückzuerstatten. Das Steuerrekursgericht ist nicht zuständig, eine Rückerstattung als Bezugsfrage zu veranlassen, weswegen auf das Begehren nicht einzutreten ist (§ 55 Abs. 2 ESchG i.V.m. § 178 StG).

7. Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens dem Rekursgegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und ist der Pflichten eine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Die Erbschaftssteuer wird von Fr. 301'886.- auf Fr. 99'041.- herabgesetzt.
2. Auf den Antrag, die zu viel erhobenen Steuern seien von der Vorinstanz zurückzuerstatten, wird nicht eingetreten.

[...]