



Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

Zurück

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal



**2C\_950/2021**

**Urteil vom 24. Juni 2022**

**II. öffentlich-rechtliche Abteilung**

Besetzung  
Bundesrichterin Aubry Girardin, Präsidentin,  
Bundesrichter Beusch,  
nebenamtlicher Bundesrichter Berger,  
Gerichtsschreiber Matter.

Verfahrensbeteiligte  
Erbengemeinschaft A.A. \_\_\_\_\_,  
bestehend aus:

1. B.A. \_\_\_\_\_,  
2. C.A. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführerinnen,  
vertreten durch Willensvollstrecker, Mark Furger, Rechtsanwalt,  
dieser vertreten durch Dr. Marco Möhr und MLaw Andreas Thoma, Rechtsanwälte,

*gegen*

Steuerverwaltung des Kantons Graubünden, Steinbruchstrasse 18, 7001 Chur.

Gegenstand  
Nachlasssteuer des Kantons Graubünden,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden, 4. Kammer, vom 13. Juli 2021 (A 21 10).

**Sachverhalt:**

**A.**  
Am 10. September 2018 verstarb A.A. \_\_\_\_\_, zuletzt wohnhaft gewesen in U. \_\_\_\_\_/GR. Als gesetzliche Erben hinterliess er seine beiden Töchter B.A. \_\_\_\_\_ und C.A. \_\_\_\_\_. In seinem Testament hatte er verschiedene Vermächtnisse ausgerichtet, so namentlich ein Vermächtnis von Fr. 1 Mio. zugunsten der in London wohnhaften D. \_\_\_\_\_.

Am 17. Februar 2020 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden die Mitglieder der Erbengemeinschaft A.A. \_\_\_\_\_ für die Nachlass- und Schenkungssteuer. Dabei wurde die Zuwendung an D. \_\_\_\_\_ abweichend von der Selbstdeklaration steuerlich erfasst mit der Begründung, dass die Zuwendung an sie nicht von der Steuer befreit sei, da sie nicht gemäss Art. 107 Abs. 2 des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden vom 8. Juni 1986 (in der Fassung in Kraft vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2020 [StG/GR; BR 720.000]) als Konkubinatspartnerin zu qualifizieren sei.

## B.

Die gegen diese Veranlagung von den Mitgliedern der Erbengemeinschaft A.A. \_\_\_\_\_ erhobenen Rechtsmittel auf kantonaler Ebene blieben erfolglos (zuletzt abgewiesen durch Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden, 4. Kammer, vom 13. Juli 2021).

## C.

Am 24. November 2021 haben die Mitglieder der Erbengemeinschaft A.A. \_\_\_\_\_ Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht eingereicht. Sie beantragen, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden aufzuheben; es sei festzustellen, dass das Vermächtnis von A.A. \_\_\_\_\_ sel. an D. \_\_\_\_\_ steuerfrei sei, und die Angelegenheit zur Neuveranlagung an die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden zurückzuweisen.

Während die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden auf eine Vernehmlassung verzichtet hat, schliesst die Vorinstanz auf Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei.

## Erwägungen:

### 1.

**1.1.** Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und 100 Abs. 1 BGG) sind gegeben. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

**1.2.** Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG; **BGE 146 VI 88 E.** 1.3.2) und prüft es mit uneingeschränkter Kognition (Art. 95 lit. a BGG; **BGE 145 I 239 E.** 2). Es prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (Beschwerde aus **BGE 142 I 134 E.** 1.5). Es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen oder sie mit einer vom angefochtenen Entscheid abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; **BGE 140 II 353 E.** 3.1; **139 II 404 E.** 3).

**1.2.1.** Rein kantonales oder kommunales Recht überprüft das Bundesgericht, von hier nicht entscheidwesentlichen Ausnahmen abgesehen (Art. 95 lit. b - e BGG), nur daraufhin, ob dessen Auslegung und/oder Anwendung zur Verletzung von Bundesrecht führt (Art. 95 lit. a BGG; **BGE 145 I 108 E.** 4.4). Bei der Überprüfung stehen regelmässig verfassungsmässige Rechte im Vordergrund (**BGE 146 I 11 E.** 3.1.3), insbesondere die Verletzung des allgemeinen Willkürverbots (Art. 9 BV), wobei das Bundesgericht einen Entscheid nur dann aufhebt, wenn nicht bloss die Begründung, sondern auch das Ergebnis unhaltbar ist; dass eine andere Lösung ebenfalls als vertretbar oder zutreffender erscheint oder sogar vorzuziehen wäre, genügt nicht (**BGE 134 I 140 E.** 5.4 m.H.; Urteil 2C\_394/2021 vom 26. Mai 2021 E. 2.2.2).

**1.2.2.** Der Bund verfügt über keine Zuständigkeit zur Erhebung von Erbschafts- und Schenkungssteuern. Diese Steuern sind ausschliesslich kantonal. Die Überprüfungszuständigkeit des Bundesgerichts beschränkt sich daher im vorliegenden Fall auf die Rüge der Willkür und/oder der Verletzung anderer verfassungsmässiger Rechte durch die Vorinstanz, soweit die entsprechenden Rügen in einer Art. 106 Abs. 2 BGG genügenden Form erhoben worden sind (Urteil 2C\_971/2020 vom 5. August 2021 E. 2.2 m.H.).

**1.3.** Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei willkürlich (**BGE 140 III 115 E.** 2; Urteil 2C\_234/2021 vom 28. April 2021 E. 2.2). Die beschwerdeführende Person kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungspflicht (**BGE 147 V 73 E.** 4.1.2; vorne E. 1.2 einleitend).

### 2.

Gemäss aArt. 107 Abs. 2 StG/GR (in der Fassung in Kraft vom 1. Januar 2008 bis zum 31. Dezember 2020) sind der überlebende Ehegatte, die Nachkommen und der Konkubinatspartner von der Steuer befreit; Stief- und Pflegekinder sind den Nachkommen gleichgestellt.

**2.1.** Der vorliegende Streit betrifft nur die Frage, ob die im Testament von A.A. \_\_\_\_\_ mit Fr. 1 Mio. bedachte D. \_\_\_\_\_ als Konkubinatspartnerin im Sinne der genannten Bestimmung zu qualifizieren ist. Die Vorinstanz hat dies verneint. Die Beschwerdeführerinnen machen dagegen geltend, die Auslegung von aArt. 107 Abs. 2 StG/GR, welche die Vorinstanz zu diesem Ergebnis geführt hat, sei in verschiedener Hinsicht willkürlich.

**2.2.** Die Vorinstanz hat festgestellt, aus dem Wortlaut von aArt. 107 Abs. 2 StG/GR lasse sich nichts dafür entnehmen, dass ein gemeinsamer Wohnsitz bestehen müsse, ebenso wenig aus den Gesetzesmaterialien zu der 2008 neu eingeführten Regelung. Hingegen ergebe sich aus den übrigen in aArt. 107 Abs. 2 StG geregelten Befreiungstatbeständen (überlebender Ehegatte, Nachkommen, Stief- und Pflegekinder), dass der Gesetzgeber insoweit auf formale Kriterien abstelle und bloss leicht nachvollziehbare Verhältnisse privilegiere. Deshalb erscheine es als sachgerecht, die Bestimmung so auszulegen, dass auch die Bejahung eines Konkubinats an ein formales, äusseres Hauptkriterium, nämlich den gleichen (steuerrechtlichen) Wohnsitz, zu knüpfen sei. Da hier kein solcher bestanden habe, greife die Befreiung von der Nachlasssteuer nicht.

**2.3.** Dagegen argumentieren die Beschwerdeführerinnen, schon in der hier anwendbaren Gesetzesfassung von 2008 habe der Bündner Gesetzgeber in bewusster Abkehr von der Gesetzgebung anderer Kantone darauf verzichtet, die Befreiung von der Nachlasssteuer wegen eines Konkubinats vom Nachweis eines gemeinsamen Wohnsitzes abhängig zu machen. Zudem würden nach der Praxis der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden zur Familienbesteuerung Ehegatten auch bei getrennten Wohnsitzen gemeinsam veranlagt; da Konkubinatspaare gemäss dem Willen des Gesetzgebers den Ehegatten gleichzustellen seien, müsse diese Regelung auch für Konkubinatspaare gelten, die zwar keinen gemeinsamen Wohnsitz hätten, im Übrigen aber eine partnerschaftliche Beziehung führten.

**2.4.** Im Ergebnis erweist sich die vorinstanzliche Auslegung von aArt. 107 Abs. 2 StG/GR zumindest als willkürfrei.

**2.4.1.** Das Steuerprivileg für Konkubinatspartner wurde in den Kantonen ursprünglich eingeführt, um auf diese Weise wegen des diesbezüglich eingetretenen Wertewandels Partnerinnen und Partner, die in einer Beziehung mit eheähnlichem Charakter leben, hinsichtlich der Erbschaftssteuern mit Ehepartnerinnen und -partnern gleichzustellen (vgl. dazu FELIX RICHNER/WALTER FREI, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, 1996, § 11 N 9 ff., welche für den Kanton Zürich, der damals keine Privilegierung des Konkubinats kannte, die fehlende Privilegierung unter Hinweis auf die besondere Bedeutung von Ehe und Familie [noch] als gerechtfertigt ansahen).

Indessen ist es aus der Perspektive des Gleichbehandlungsgebots verfassungsrechtlich unbedenklich, wenn der Gesetzgeber ein Steuerprivileg an äussere Umstände knüpft, die sich ohne grosse Schwierigkeiten feststellen lassen; dies insbesondere dann, wenn es - wie bei der Erbschaftsteuer - um in der Vergangenheit liegende Sachverhalte geht, die sich regelmässig im Nachhinein nur schwierig feststellen lassen (siehe dazu Urteil 2C\_685/2017 vom 6. Februar 2018 E. 4.4.4 betreffend das Erfordernis des gemeinsamen Wohnsitzes bei der Erbschaftsteuer im Aargau). Das Ausmass der Verbundenheit von Menschen in einer Beziehung ist eine innere Tatsache, die sich nicht direkt, sondern nur gestützt auf äusserlich feststellbare Tatsachen nachweisen lässt.

**2.4.2.** Vor diesem Hintergrund hat die Vorinstanz erwogen, dass sich die Voraussetzungen für die gemäss aArt. 107 Abs. 2 StG/GR neben dem Konkubinat bestehenden Steuerbefreiungstatbestände (überlebender Ehegatte, Nachkommen, Stief- und Pflegekind) regelmässig durch registerrechtliche Einträge oder sonst leicht feststellbare Tatsachen nachweisen lassen. Auch wenn der Bündner Gesetzgeber das Vorliegen eines Konkubinats nicht ausdrücklich an das Bestehen bestimmter, leicht nachweisbarer Umstände geknüpft hat (anders als die Gesetzgebung verschiedener anderer Kantone, welche die steuerliche Privilegierung an einen gemeinsamen Wohnsitz knüpft; vgl. dazu wiederum das Urteil 2C\_685/2017 vom 6. Februar 2017 betreffend den Kanton Aargau; ausserdem das Urteil 2C\_489/2017 vom 28. Juli 2017 betreffend den Kanton Basel-Stadt; siehe dazu auch DANIEL BADER/RUTH BLOCH-RIEMER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Silvia Hunziker, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuer, 2020, § 25 Rz 12 S. 332 f.), ist es durchaus vertretbar, wenn die Vorinstanz auch für das Bestehen eines Konkubinats den Nachweis bestimmter, äusserlich feststellbarer Umstände ("harter" Tatsachen) verlangt hat, die auf eine so enge Verbindung zwischen den Steuerpflichtigen und dem Erblasser schliessen lassen, dass die steuerliche Privilegierung durch die ratio legis als abgedeckt erscheint.

**2.4.3.** Hier bestand gemäss den für das Bundesgericht verbindlichen tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz (vgl. oben E. 1.3) zu keinem Zeitpunkt ein gemeinsamer Haushalt, geschweige denn ein gemeinsamer Wohnsitz. Vielmehr behielt D. \_\_\_\_\_, auch wenn sie den Erblasser während seiner Krankheit betreute, ihren Wohnsitz in London bei. Im Übrigen waren auch sonst «harte», für den Nachweis eines Konkubinats geeignete Tatsachen (z.B. Gemeinsamkeit der finanziellen Mittel zur Bestreitung des Lebensunterhalts, Bestehen eines Vorsorgeauftrags oder einer Patientenverfügung) nie Beweisthema im vorinstanzlichen Verfahren. Unter diesen Umständen verstösst es auf jeden Fall nicht gegen das Willkürverbot, wenn die Vorinstanz den Nachweis eines Konkubinats nicht als erbracht angesehen hat.

### 3.

Gemäss dem seit dem 1. Januar 2021 in Kraft stehenden neuen Art. 107b StG/GR sind von der Steuerpflicht (soweit hier massgeblich) befreit: a) die Ehegatten und die Konkubinatspartner; b) die Nachkommen, die Stief- und Pflegekinder und die nichtgemeinsamen Nachkommen von Ehegatten und Konkubinatspartnern sowie deren jeweilige Nachkommen; c) die Eltern, Stief- und Pflegeeltern.

**3.1.** Die Vorinstanz hat argumentiert, in der Botschaft zum neuen Recht würden zwar für das Bestehen eines Konkubinats neben einem gemeinsamen Wohnsitz auch andere mögliche Indizien genannt; diese Materialien gälten indessen nicht für die im vorliegenden Fall anwendbare Norm; die gegenteilige Auffassung käme einer unzulässigen rückwirkenden Funktion der Materialien zum neuen Recht gleich. Da seit 2008 gesellschaftliche Veränderungen stattgefunden hätten, sei es ohne weiteres plausibel und nachvollziehbar, dass nach dem neuen - hier noch nicht anwendbaren - Recht in gewissen Konstellationen auch ohne ein Zusammenleben von einem Konkubinatsverhältnis ausgegangen werden könne.

**3.2.** Dagegen argumentieren die Beschwerdeführerinnen, zwar habe der Kanton Graubünden auf den 1. Januar 2020 seine Nachlasssteuer in eine Erbanfallsteuer umgewandelt. Hinsichtlich der Definition, was unter einem Konkubinat - bei dem auch Steuerbefreiung greife - nach neuem Recht zu verstehen sei, habe sich indessen entgegen der Auffassung der Vorinstanz nichts geändert. Aus der Botschaft zum neuen Recht gehe denn auch in keiner Weise hervor, dass die darin vorgenommene Konkretisierung - durch einzelne für das Bestehen eines Konkubinats sprechende Indizien - nur für zukünftige Sachverhalte gelten solle. Es sei daher unhaltbar, wenn die Vorinstanz angenommen habe, dass es seit Erlass der hier noch anwendbaren Gesetzesfassung im Jahr 2008 und der neuen Fassung des Gesetzes zu einem gesellschaftlichen Wandel gekommen sei und (erst) heute auch bei Nichtbestehen eines gemeinsamen Wohnsitzes auf ein Konkubinat geschlossen werden könne, während altrechtlich ein gemeinsamer Wohnsitz für die Annahme eines Konkubinats erforderlich sei.

**3.3.** Wie es sich damit verhält, muss umso weniger näher geprüft werden, als diese anderen Indizien vorliegend ebenfalls nicht gegeben sind (vgl. oben E. 2.4.3). Auch geht es hier nicht um die jetzt gültige Gesetzesbestimmung (bzw. um die diesbezügliche Botschaft oder deren geschichtlichen Hintergrund), sondern um diejenige von 2008. Diese hat die Vorinstanz in einer auf jeden Fall vertretbaren Weise ausgelegt, wenn sie das Steuerprivileg zugunsten von Konkubinatspartnern von einem - hier unbestritten nicht gegebenen - gemeinsamen Wohnsitz abhängig gemacht hat.

### 4.

**4.1.** Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Beschwerde.

**4.2.** Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Beschwerdeführerinnen zu gleichen Teilen unter solidarischer Haftung aufzuerlegen (Art. 65 f. BGG). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet (Art. 68 BGG).

### **Demnach erkennt das Bundesgericht:**

#### 1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

#### 2.

Die Gerichtskosten von Fr. 5'000.-- werden den Beschwerdeführerinnen unter solidarischer Haftung auferlegt.

#### 3.

Dieses Urteil wird den Beschwerdeführerinnen, der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden und dem Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden, 4. Kammer, mitgeteilt.

Lausanne, 24. Juni 2022

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Die Präsidentin: F. Aubry Girardin

Der Gerichtsschreiber: Matter

