



**VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS GRAUBÜNDEN
DRETGIRA ADMINISTRATIVA DAL CHANTUN GRISCHUN
TRIBUNALE AMMINISTRATIVO DEL CANTONE DEI GRIGIONI**

A 21 10

4. Kammer

Vorsitz Racioppi
RichterIn Meisser und von Salis
Aktuarin Hemmi

URTEIL

vom 13. Juli 2021

in der verwaltungsrechtlichen Streitsache

Erbengemeinschaft A. _____,

bestehend aus

1. B. _____, und

2. C. _____,

beide vertreten durch den Willensvollstrecker Rechtsanwalt lic. iur. LL.M.

Mark Furger,

wiedervertreten durch MLaw Andreas Thoma,

Beschwerdeführerinnen

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Graubünden,

Beschwerdegegnerin

betreffend Nachlasssteuer

I. Sachverhalt:

1. Am 10. September 2018 verstarb A._____, zuletzt wohnhaft gewesen in D._____. Als gesetzliche Erben hinterliess er seine Töchter B._____ und C._____. In seinem eigenhändigen Testament vom 9. Mai 2016 richtete er verschiedene Vermächtnisse aus, unter anderem CHF 1'000'000.-- zu Gunsten der in F._____ wohnhaften E._____. Ausserdem fügte der Erblasser dem Testament am 13. Juli 2017 den folgenden Zusatz an: "Die Erbschaftssteuern auf die Legate sind vom Nachlass zu beziehen".

2. Im Begleitschreiben zur Nachlasssteuererklärung vom 16. Juli 2019 wurde unter anderem festgehalten, dass das Vermächtnis an die Konkubinatspartnerin E._____ von der kantonalen Nachlasssteuer befreit sei.

3. Mit Verfügung vom 17. April 2020 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden (nachfolgend: Steuerverwaltung) unter anderem auf dem Betrag von CHF 1'000'000.-- die kantonale Nachlasssteuer und setzte diese auf insgesamt CHF 130'100.-- fest. Betreffend Besteuerung der Zuwendung an E._____ wurde was folgt festgehalten:

Nicht verwandt. Die Begünstigte hat Wohnsitz in F._____ und arbeitet als Fotografin. Der Verstorbene hat sie auch in der letztwilligen Verfügung nicht als Konkubinatspartnerin bezeichnet. In der Praxis für den Kanton Graubünden wird von einem Konkubinat nur ausgegangen, wenn der Verstorbene und die begünstigte Person den gleichen Erstwohnsitz aufweisen, was vorliegend nicht der Fall ist. Somit handelt es sich um eine blossе Freundschaft, eventuell auch mit einer gelegentlichen sexuellen Beziehung.

4. Die dagegen am 18. Mai 2020 erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 2. Februar 2020 (recte: 2021) ab. Zur Begründung wurde hauptsächlich ausgeführt, unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände könne E._____ die Eigenschaft als Konkubinatspartnerin nicht zuerkannt werden.

5. Hiergegen erhoben die Mitglieder der Erbengemeinschaft A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführerinnen), vertreten durch den Willensvollstrecker Rechtsanwalt lic. iur. LL.M. Mark Furger, wiedervertreten durch MLaw Andreas Thoma, dipl. Steuerexperte, am 1. März 2021 Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden und beantragten, der Einspracheentscheid vom 2. Februar 2021 sei aufzuheben und die Angelegenheit zur Neuveranlagung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Zur Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, der Begriff des Konkubinats werde weder in der Rechtsprechung noch in der Literatur einheitlich definiert. Nicht einmal die Terminologie sei einheitlich. Im Bereich des Erbschafts- und Schenkungssteuerrechts seien die Regelungen kantonal unterschiedlich. Nur wenige Kantone würden eine Steuerbefreiung der Konkubinatspartner kennen. Andere Kantone sähen zumindest eine Reduktion des Steuersatzes vor. Die meisten Kantone mit privilegierter Behandlung der Konkubinatspartner setzten dafür ein zwei- bis fünfjähriges Zusammenleben voraus. Der Kanton Graubünden kenne kein solches gesetzliches Erfordernis, weder der gemeinsame Wohnsitz als solcher noch eine zeitliche Mindestdauer des Konkubinats. In Art. 107b Abs. 1 lit. a StG werde lediglich erwähnt, dass Ehegatten und Konkubinatspartner von der Steuer befreit seien. Zwar behaupte die Steuerverwaltung, es entspreche ihrer Praxis, dass nur von einem Konkubinat ausgegangen werden könne, wenn ein gemeinsamer Erstwohnsitz bestanden habe. Allerdings sei nicht klar, auf welche Praxis sie sich dabei stütze. Auch in den bündnerischen Gemeinden seien die Regelungen unterschiedlich. Bis Ende 2020 hätten die Gemeinden betreffend Konkubinatspartner eine Erbschafts- und Schenkungssteuer von max. 5 % erheben können (Art. 21 Abs. 5 lit. b aGKStG). Die Gemeinden hätten aber die Konkubinatspartner wie die Ehegatten vollständig befreien oder einen tieferen Steuersatz als 5 % wählen und dabei gewisse Bedingungen (z.B. Mindestdauer) stellen können. Die Gemeinde H._____ habe den Konkubinatspartner

vollumfänglich befreit, sofern das Konkubinat vor dem Tod mindestens fünf Jahre gedauert habe. Andernfalls sei für Konkubinatspartner ein Steuersatz von 5 % vorgesehen gewesen. Ein gemeinsamer Haushalt sei nicht explizit vorausgesetzt worden, weder für die Steuerbefreiung noch für den Steuersatz von 5 %. Eine detaillierte Umschreibung des Konkubinatsbegriffs finde sich in der Botschaft vom 14. August 2018 zur Teilrevision des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden und des Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern. Ein Konkubinatsverhältnis sei demnach immer zu bejahen, wenn ein Paar mit einem oder mehreren gemeinsamen Kindern zusammenlebe. Das Konkubinatsverhältnis könne aber auch anhand verschiedener Indizien belegt werden, wobei deren Vorhandensein bzw. Nichtvorhandensein weder alleine entscheidender noch ausschliessender Natur sei. Das Führen eines gemeinsamen Haushalts stelle nur eines von vielen Indizien dar, welches auf das Vorliegen eines Konkubinats hindeuten könne. Verschiedene Kantone und teilweise auch bündnerische Gemeinden hätten dieses Erfordernis explizit in ihre Steuergesetze aufgenommen. Deshalb sei davon auszugehen, dass der bündnerische Gesetzgeber eine solche Regelung gerade nicht beabsichtigt habe und ein gemeinsamer Wohnsitz kein zwingendes Erfordernis für die Begründung eines Konkubinats sei, sondern bloss als Indiz gelte. Die angebliche Praxis der Steuerverwaltung widerspreche damit dem gesetzgeberischen Willen. Die Erbschafts- und Schenkungssteuergesetze der Kantone und Gemeinden hätten eines gemeinsam. Sie berücksichtigten das Näheverhältnis zum Erblasser im Steuertarif. Je näher der Begünstigte dem Erblasser gestanden habe, desto tiefer sei der Steuertarif oder es gelte sogar eine Steuerbefreiung. Ein solches Näheverhältnis werde beim Vorliegen gewisser formaler Elemente vermutet, nämlich etwa beim Vorliegen einer Ehe, einer eingetragenen Partnerschaft, und bei verwandtschaftlichen Verhältnissen. Weil das Konkubinat bis anhin nicht formell geregelt worden sei, müsse für die Feststellung eines Näheverhältnisses auf

inhaltlich materielle Kriterien zurückgegriffen werden. Es wäre also falsch, das Konkubinatsverhältnis an rein formelle Kriterien (z.B. gemeinsamer Wohnsitz) zu knüpfen, denn ein solches Merkmal stelle zwar ein Indiz dar, sage aber nicht zwingend etwas über das Näheverhältnis in einer Beziehung aus. Entscheidender müsse sein, dass – ungeachtet der Form des Zusammenlebens – die Partner bereit seien, einander Beistand und Unterstützung zu leisten, wie es Art. 159 Abs. 3 ZGB von Ehegatten fordere. Zu diesem Zweck sei in jedem Fall eine Würdigung sämtlicher massgeblicher Faktoren vorzunehmen, denn die gesamten Umstände des Zusammenlebens seien von Bedeutung, um die Qualität einer Lebensgemeinschaft beurteilen zu können. Zu diesen Umständen gehöre auch das Alter der betroffenen Personen. E._____ und A._____ seien bei ihrem Kennenlernen bereits über 50 resp. schon fast 70 Jahre alt gewesen. Beide seien beruflich erfolgreich und somit finanziell unabhängig gewesen. Sie hätten einen internationalen Freundeskreis gepflegt und bereits vor ihrem Kennenlernen ein Leben geführt, das nicht primär auf einen Ort fixiert gewesen sei. So sei nur natürlich und verständlich gewesen, dass keiner der beiden den eigenen Wohnsitz sofort und definitiv habe aufgeben wollen. Trotzdem hätten sie ein gemeinsames Leben geplant und der Kauf eines gemeinsamen Hauses sei ein Teil davon gewesen. Als A._____ noch gesund gewesen sei, hätten sie viel Zeit miteinander verbracht. In den schwierigen Zeiten ihrer Beziehung hätten sie sich Beistand und Unterstützung zukommen lassen. Aus den Schilderungen der Freunde, Ärzte, Vermieter, Nachbarn und Geschäftspartner gehe hervor, wie aufopferungsvoll sich E._____ um A._____ gekümmert habe. Sie sei stets im Austausch mit den Ärzten gewesen. Dazu sei sie von diesen vorbehaltlos informiert und somit offensichtlich als Lebenspartnerin anerkannt worden. A._____ sei offenbar davon überzeugt gewesen, in E._____ die Frau fürs Leben gefunden zu haben. Auch bei seinen Freunden scheine dieser Eindruck entstanden zu sein, was sich aus deren Briefe ergebe. A._____ habe seine

Lebenspartnerin in seinem Testament grosszügiger bedacht als alle anderen Begünstigten. Unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände sei es daher unverständlich, wenn die Steuerverwaltung zum Schluss komme, dass es sich bei der Beziehung "um eine blossе Freundschaft, eventuell auch mit einer gelegentlichen sexuellen Beziehung" gehandelt haben solle.

6. Die Steuerverwaltung (nachfolgend: Beschwerdegegnerin) schloss in ihrer Vernehmlassung vom 23. März 2021 auf Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung wurde hauptsächlich ausgeführt, das Vorliegen eines Konkubinatsverhältnisses könne im konkreten Fall nicht bejaht werden, wobei insbesondere folgende Umstände massgebend seien: Das Vorliegen einer Wohngemeinschaft (gleicher Wohnsitz) im massgebenden Zeitpunkt sei nicht gegeben gewesen. Daran ändere auch nichts, dass gegenseitige Besuche und gemeinsame Reisen stattgefunden hätten. E._____ sei selbständig berufstätig und beruflich noch aktiv gewesen und sei es immer noch. Eine Gemeinschaftlichkeit der Mittel zur Bestreitung des Lebensaufwandes sei nicht gegeben gewesen. Die testamentarische Regelung gebe keine klaren Hinweise, wie der Erblasser und die Begünstigte ihr Verhältnis zueinander gesehen hätten. Der Erblasser habe E._____ ab September 2017 offenbar monatliche Zahlungen zukommen lassen, welche als Darlehen übernommen und mit dem Legat verrechnet worden seien. Zudem sei er sehr vermögend gewesen und entsprechend grosszügig gegenüber nahestehenden Personen. Er habe verschiedene Vermächtnisse ausgerichtet, darunter CHF 2'000'000.-- an seine geschiedene Ehefrau. Angesichts des Gesamtvermögens sei das Barlegat an E._____ vergleichsweise moderat gewesen. Es könne also nicht die Rede davon sein, der Erblasser habe E._____ in seiner letztwilligen Verfügung eine herausragende Rolle eingeräumt. Die Beschwerdegegnerin sei der Meinung, dass der gemeinsame Wohnsitz in vielen Fällen ein wesentliches Erfordernis darstelle, auf dem auch andere

Voraussetzungen bzw. Merkmale des Konkubinats beruhen, wie z.B. "Gemeinschaftlichkeit der Mittel" und "gegenseitige Betreuung und Unterstützung im täglichen Leben". Eine Darstellung über ein vorgesehene späteres Zusammenleben möge zwar interessant sein, habe aber mit den massgebenden Fakten nicht viel zu tun und sei in diesem Sinne kaum als Entscheidungsgrundlage massgebend.

7. Am 16. April 2021 hielten die Beschwerdeführerinnen replicando an ihren Anträgen fest und vertieften ihren Standpunkt.
8. Mit Duplik vom 27. April 2021 hielt auch die Beschwerdegegnerin an ihren Rechtsbegehren fest und vertiefte ihre Argumentation.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien in ihren Rechtsschriften und im angefochtenen Einspracheentscheid sowie auf die eingereichten Beweismittel wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

II. Das Gericht zieht in Erwägung:

1. Die vorliegende Beschwerde richtet sich gegen den Einspracheentscheid der Beschwerdegegnerin vom 2. Februar 2020 (recte: 2021) betreffend Nachlasssteuer Erben A.____, G.____. Nach Art. 139 Abs. 1 des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden (StG; BR 720.000) können solche Entscheide mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden angefochten werden. Die sachliche Zuständigkeit des streitberufenen Gerichts ergibt sich aus Art. 49 Abs. 1 lit. b des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; BR 370.100), wonach das Verwaltungsgericht Beschwerden gegen Entscheide von Dienststellen der kantonalen Verwaltung und von unselbständigen Anstalten des kantonalen Rechts beurteilt, soweit das kantonale Recht den direkten Weiterzug vorsieht, was vorliegend – wie gesehen (vgl. Art. 139 Abs. 1

StG) – der Fall ist. Demzufolge fällt die Beurteilung der vorliegenden Streitsache in die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden. Der Erblasser fügte seinem Testament vom 9. Mai 2016 am 13. Juli 2017 den folgenden Zusatz an: "Die Erbschaftssteuern auf die Legate sind vom Nachlass zu beziehen" (vgl. beschwerdegegnerische Akten [Bg-act.] 12). Folglich sind die Beschwerdeführerinnen als Steuerpflichtige zu betrachten und dementsprechend als materielle Adressatinnen des angefochtenen Einspracheentscheids auch zur Beschwerdeeinreichung legitimiert (vgl. Art. 50 VRG). Auf die zudem frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

2. Strittig und zu prüfen ist, ob die Empfängerin des Vermächtnisses in der Höhe von CHF 1'000'000.-- als Konkubinatspartnerin des Erblassers zu qualifizieren ist bzw. ob der Steuerbefreiungstatbestand gemäss Art. 107 Abs. 2 aStG (in der bis 31. Dezember 2020 geltenden Fassung) vorliegt und infolgedessen die Zuwendung von CHF 1'000'000.-- von der kantonalen Nachlasssteuer befreit ist. Es herrscht Uneinigkeit darüber, wie der besagte Steuerbefreiungstatbestand betreffend Konkubinatspartner zu verstehen ist, weshalb dessen Tragweite zu klären ist. Es hat somit eine Gesetzesauslegung stattzufinden.

Massgebend für jede Auslegung ist in erster Linie der Wortlaut der fraglichen Bestimmung. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, so muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden, wobei alle Auslegungselemente zu berücksichtigen sind (Methodenpluralismus). Dabei kommt es namentlich auf die Entstehungsgeschichte, auf den Zweck der Norm, auf die ihr zugrundeliegenden Wertungen und auf den Sinnzusammenhang an, in dem die Norm steht. Die Gesetzesmaterialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber als Hilfsmittel, den Sinn der Norm zu erkennen (vgl. BGE 139 III 368 E.3.2 mit Hinweisen). Nach der Rechtsprechung darf die Auslegung vom klaren Wortlaut eines Rechtssatzes nur dann

abweichen, wenn triftige Gründe dafür bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergibt. Solche triftigen Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift und aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben. Entscheidend ist danach nicht der vordergründig klare Wortlaut einer Norm, sondern der wahre Rechtssinn, welcher durch die anerkannten Regeln der Auslegung zu ermitteln ist (vgl. BGE 140 III 289 E.2.1, 139 III 478 E.6, 139 III 78 E.4.3, 138 V 86 E.5.1).

- 3.1. Die Beschwerdegegnerin hat im angefochtenen Einspracheentscheid im Wesentlichen erwogen, der Begriff "Konkubinat" sei in der Schweiz lebendig geblieben und werde auch auf gegenwärtig unverheiratet zusammenlebende Paare angewendet. Ausgehend von dieser Definition hätten auch verschiedene Gemeinden das Konkubinat in der Gesetzgebung zur kommunalen Erbschaftssteuer nur dann anerkannt, wenn die beiden Konkubinatspartner während einer Mindestdauer an derselben Wohnadresse zusammengelebt hätten. Dem entspreche auch die Praxis der Beschwerdegegnerin, wonach für die Nachlasssteuer ein Konkubinat grundsätzlich nur zu berücksichtigen sei, wenn sich der steuerrechtliche Wohnsitz beider Konkubinatspartner am gleichen Ort befinde, freilich ohne – wie teilweise die Gemeinden – eine Mindestdauer des Zusammenlebens zu verlangen. Es sei nicht ersichtlich, was daran widerrechtlich sein sollte. Die Auslegung, wonach das Konkubinat auf tatsächlich dauernd zusammenlebende Personen beschränkt sein solle, entspreche zweifellos dem Verständnis der meisten Zeitgenossen als dauerhafte faktische Lebensgemeinschaft. Es habe kein gemeinsamer Haushalt und nach Aktenlage auch keine Gemeinschaftlichkeit der finanziellen Mittel zur Bestreitung des Lebensaufwandes bestanden. E._____ habe stets einen eigenen Wohnsitz in F._____ gehabt und sei finanziell unabhängig gewesen. Unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände sei die Beschwerdegegnerin daher der Auffassung, dass ihr die

Eigenschaft als Konkubinatspartnerin nicht zuerkannt werden könne (vgl. beschwerdeführerische Akten [Bf-act.] 1).

- 3.2. Demgegenüber bringen die Beschwerdeführerinnen vor, der Begriff des Konkubinats werde weder in der Rechtsprechung noch in der Literatur einheitlich definiert. Nicht einmal die Terminologie sei einheitlich. Im Bereich des Erbschafts- und Schenkungssteuerrechts seien die Regelungen kantonal unterschiedlich. Nur wenige Kantone würden eine Steuerbefreiung der Konkubinatspartner kennen. Andere Kantone sähen zumindest eine Reduktion des Steuersatzes vor. Die meisten Kantone mit privilegierter Behandlung der Konkubinatspartner setzten dafür ein zwei- bis fünfjähriges Zusammenleben voraus. Der Kanton Graubünden kenne kein solches gesetzliches Erfordernis, weder der gemeinsame Wohnsitz als solcher noch eine zeitliche Mindestdauer des Konkubinats. In Art. 107b Abs. 1 lit. a StG werde lediglich erwähnt, dass Ehegatten und Konkubinatspartner von der Steuer befreit seien. Zwar behaupte die Beschwerdegegnerin, es entspreche ihrer Praxis, dass nur von einem Konkubinat ausgegangen werden könne, wenn ein gemeinsamer Erstwohnsitz bestanden habe. Allerdings sei nicht klar, auf welche Praxis sie sich dabei stütze. Auch in den bündnerischen Gemeinden seien die Regelungen unterschiedlich. Bis Ende 2020 hätten die Gemeinden betreffend Konkubinatspartner eine Erbschafts- und Schenkungssteuer von max. 5 % erheben können (Art. 21 Abs. 5 lit. b aGKStG). Die Gemeinden hätten aber die Konkubinatspartner wie die Ehegatten vollständig befreien oder einen tieferen Steuersatz als 5 % wählen und dabei gewisse Bedingungen (z.B. Mindestdauer) stellen können. Die Gemeinde H._____ habe den Konkubinatspartner vollumfänglich befreit, sofern das Konkubinat vor dem Tod mindestens fünf Jahre gedauert habe. Andernfalls sei für Konkubinatspartner ein Steuersatz von 5 % vorgesehen gewesen. Ein gemeinsamer Haushalt sei nicht explizit vorausgesetzt worden, weder für die Steuerbefreiung noch für den

Steuersatz von 5 %. Eine detaillierte Umschreibung des Konkubinatsbegriffs finde sich in der Botschaft vom 14. August 2018 zur Teilrevision des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden und des Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern. Ein Konkubinatsverhältnis sei demnach immer zu bejahen, wenn ein Paar mit einem oder mehreren gemeinsamen Kindern zusammenlebe. Das Konkubinatsverhältnis könne aber auch anhand verschiedener Indizien belegt werden, wobei deren Vorhandensein bzw. Nichtvorhandensein weder alleine entscheidender noch ausschliessender Natur sei. Das Führen eines gemeinsamen Haushalts stelle nur eines von vielen Indizien dar, welches auf das Vorliegen eines Konkubinats hindeuten könne. Verschiedene Kantone und teilweise auch bündnerische Gemeinden hätten dieses Erfordernis explizit in ihre Steuergesetze aufgenommen. Deshalb sei davon auszugehen, dass der bündnerische Gesetzgeber eine solche Regelung gerade nicht beabsichtigt habe und ein gemeinsamer Wohnsitz kein zwingendes Erfordernis für die Begründung eines Konkubinats sei, sondern bloss als Indiz gelte. Die angebliche Praxis der Steuerverwaltung widerspreche damit dem gesetzgeberischen Willen. Die Erbschafts- und Schenkungssteuergesetze der Kantone und Gemeinden hätten eines gemeinsam. Sie berücksichtigten das Näheverhältnis zum Erblasser im Steuertarif. Je näher der Begünstigte dem Erblasser gestanden habe, desto tiefer sei der Steuertarif oder es gelte sogar eine Steuerbefreiung. Ein solches Näheverhältnis werde beim Vorliegen gewisser formaler Elemente vermutet, nämlich etwa beim Vorliegen einer Ehe, einer eingetragenen Partnerschaft, und bei verwandtschaftlichen Verhältnissen. Weil das Konkubinatsverhältnis bis anhin nicht formell geregelt worden sei, müsse für die Feststellung eines Näheverhältnisses auf inhaltlich materielle Kriterien zurückgegriffen werden. Es wäre also falsch, das Konkubinatsverhältnis an rein formelle Kriterien (z.B. gemeinsamer Wohnsitz) zu knüpfen, denn ein solches Merkmal stelle zwar ein Indiz dar, sage aber nicht zwingend etwas über das Näheverhältnis in einer

Beziehung aus. Entscheidender müsse sein, dass – ungeachtet der Form des Zusammenlebens – die Partner bereit seien, einander Beistand und Unterstützung zu leisten, wie es Art. 159 Abs. 3 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB; SR 210) von Ehegatten fordere. Zu diesem Zweck sei in jedem Fall eine Würdigung sämtlicher massgeblicher Faktoren vorzunehmen, denn die gesamten Umstände des Zusammenlebens seien von Bedeutung, um die Qualität einer Lebensgemeinschaft beurteilen zu können. Zu diesen Umständen gehöre auch das Alter der betroffenen Personen. E._____ und A._____ seien bei ihrem Kennenlernen bereits über 50 resp. schon fast 70 Jahre alt gewesen. Die Gründung einer Familie habe nicht mehr zur Diskussion gestanden. Beide seien beruflich erfolgreich und somit finanziell unabhängig gewesen. Sie hätten einen internationalen Freundeskreis gepflegt und bereits vor ihrem Kennenlernen ein Leben geführt, das nicht primär auf einen Ort fixiert gewesen sei. So sei nur natürlich und verständlich gewesen, dass keiner der beiden den eigenen Wohnsitz sofort und definitiv habe aufgeben wollen. Trotzdem hätten sie ein gemeinsames Leben geplant und der Kauf eines gemeinsamen Hauses sei ein Teil davon gewesen. Als A._____ noch gesund gewesen sei, hätten sie viel Zeit miteinander verbracht, meist in Form von gemeinsamen Reisen oder Besuchen von Freunden. In den schwierigen Zeiten ihrer Beziehung hätten sie sich den Beistand und die Unterstützung zukommen lassen, wie das von einem Ehepaar erwartet und vom Gesetz gefordert werde. Aus den Schilderungen der Freunde, Ärzte, Vermieter, Nachbarn und Geschäftspartner gehe hervor, wie aufopferungsvoll sich E._____ um A._____ gekümmert habe. Sie sei stets im Austausch mit den Ärzten gewesen, um die bestmögliche Behandlung für A._____ sicherzustellen. Dazu sei sie von diesen vorbehaltlos informiert und somit offensichtlich als Lebenspartnerin anerkannt worden. A._____ sei offenbar davon überzeugt gewesen, in E._____ die Frau fürs Leben gefunden zu haben. Dies ergebe sich aus den unzähligen E-Mails, die er an sie gerichtet habe.

Auch bei seinen Freunden scheine dieser Eindruck entstanden zu sein, was sich aus deren Briefe ergebe. A._____ habe seine Lebenspartnerin in seinem Testament grosszügiger bedacht als alle anderen Begünstigten, obwohl sie finanziell unabhängig gewesen sei. Unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände sei es daher unverständlich, wenn die Beschwerdegegnerin trotz den erbrachten Beweisen zum Schluss komme, dass es sich bei der Beziehung zwischen A._____ und E._____ "um eine blosse Freundschaft, eventuell auch mit einer gelegentlichen sexuellen Beziehung" gehandelt haben solle (vgl. Beschwerde vom 1. März 2021).

4. Der Nachlasssteuer unterliegt die Nachfolge in das Reinvermögen des Erblassers, insbesondere der Vermögensübergang kraft gesetzlicher, erbvertraglicher oder testamentarischer Erbfolge (Art. 106 Abs. 1 lit. a aStG). Die Steuerpflicht besteht unter anderem, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes im Kanton steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt hatte (Art. 107 Abs. 1 lit. a aStG). Steuerpflichtig ist nach Art. 107 Abs. 1 Ingress aStG der Empfänger der Zuwendung (vgl. aber für den vorliegenden Fall vorstehend Erwägung 1). Der überlebende Ehegatte, die Nachkommen und der Konkubinatspartner sind von der Steuer befreit. Stief- und Pflegekinder sind den Nachkommen gleichgestellt (Art. 107 Abs. 2 aStG). Gemäss Art. 1b aStG werden die nach dem Bundesgesetz über die eingetragene Partnerschaft gleichgeschlechtlicher Paare (Partnerschaftsgesetz, PartG; SR 211.231) registrierten Partner den verheirateten Steuerpflichtigen gleichgestellt.
- 5.1. Aus dem Wortlaut von Art. 107 Abs. 2 aStG geht hervor, dass unter anderem Konkubinatspartner von der Steuer befreit sind. Dass ein gemeinsamer (steuerrechtlicher) Wohnsitz bestehen muss, erschliesst sich hingegen aus dem Gesetzeswortlaut nicht. Im Gegensatz dazu enthält etwa das Gesetz über die direkten Steuern des Kantons Basel-Stadt (Steuergesetz, StG; SG 640.100) betreffend Erbschaftssteuer eine

klarere Bestimmung. Danach beträgt die Steuer 6 % bei Personen, welche zum Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs mit der zuwendenden Person seit mindestens fünf Jahren in gemeinsamem Haushalt mit gleichem steuerrechtlichem Wohnsitz gelebt haben (§ 130 Abs. 3 StG; vgl. betreffend Kanton Aargau: § 147 Abs. 2 lit. a des Steuergesetzes [StG; SAR 651.100], betreffend Kanton Nidwalden: Art. 157 Ziff. 3 des Gesetzes über die Steuern des Kantons und der Gemeinden [Steuergesetz, StG; 521.1], betreffend Kanton Bern: Art. 19 Abs. 1 lit. b des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer [ESchG; BSG 662.1], betreffend Kanton Luzern: § 11 Abs. 1 lit. e des Gesetzes betreffend die Erbschaftssteuern [EStG, SRL 630]). Nach dem Gesagten erweist sich der Wortlaut von Art. 107 Abs. 2 aStG als nicht hinreichend bestimmt.

- 5.2. Die Befreiung der Konkubinatspartner von der Nachlasssteuer wurde per 1. Januar 2008 in Art. 107 Abs. 2 aStG aufgenommen und in Kraft gesetzt. In der entsprechenden Botschaft der Regierung an den Grossen Rat vom 8. August 2006 betreffend Teilrevision des Steuergesetzes (Heft Nr. 10/2006-2007), wobei insbesondere die Befreiung der direkten Nachkommen von der Nachlasssteuer ein Hauptpunkt der Revision war, wurde das Konkubinat bzw. der Konkubinatspartner als Begriff zwar eingeführt, allerdings nicht kommentiert (vgl. https://www.gr.ch/Botschaften/2006/10_2006.pdf, zuletzt besucht am 18. Oktober 2021):

Art. 107 Abs. 2 und 3: Neben dem überlebenden Ehegatten gemäss heutigem Recht sind auch die Nachkommen, die Stief- und Pflegekinder sowie die Konkubinatspartner von der Nachlasssteuer zu befreien (vgl. S. 1177). Die Befreiung der Nachkommen umfasst die Kinder, deren Kinder und Kindeskinde; das Gleiche gilt auch für die Stief- und Pflegekinder. Aufgrund des generellen Verweises in Art. 1b StG werden auch die registrierten Partner von der Besteuerung ausgenommen.

Die Steuerbefreiung soll auch dort greifen, wo die Zuwendung nicht direkt, sondern mittels einer unwiderruflichen Begünstigung an die steuerbefreite Person fliesst.

Zudem wurde in der besagten Botschaft unter dem Titel "6. Nachlass- und Schenkungssteuer" der Begriff "Konkubinat" resp. "Konkubinatspartner" gar nicht erwähnt (vgl. https://www.gr.ch/Botschaften/2006/10_2006.pdf, zuletzt besucht am 18. Oktober 2021). Vor diesem Hintergrund können die hier einschlägigen Materialien nicht als Hilfsmittel herangezogen werden, um den Sinn von Art. 107 Abs. 2 aStG in Bezug auf Konkubinatspartner zu ermitteln.

- 5.3. Von der Steuerpflicht befreit sind nach (Art. 1b i.V.m) Art. 107 Abs. 2 aStG unter anderem der überlebende Ehegatte und der eingetragene Partner oder die eingetragene Partnerin. Dabei wird nicht auf die Enge der persönlichen Beziehungen abgestellt, sondern auf das formale Bestehen einer Ehe oder einer eingetragenen Partnerschaft. Zudem sind gemäss Art. 107 Abs. 2 aStG die Nachkommen sowie die Stief- und Pflegekinder von der Steuer befreit. Auch hier stellt das kantonale Nachlasssteuerrecht nicht auf die im Einzelfall vorhandene persönliche Beziehungsnähe zum Erblasser ab, sondern privilegiert abstrakt umschriebene Gruppen (bei welchen eine grosse Beziehungsnähe vermutet wird). Dies ist gemäss der Rechtsprechung verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, weil die Intensität persönlicher Beziehungen kaum je objektiv bestimmbar ist (vgl. BGE 123 I 241 E.4a, 5b; Urteil des Bundesgerichts 2P.139/2004 vom 30. November 2004 E.3.1). Solche Pauschalisierungen (Schematisierungen) sind im Steuerrecht im Allgemeinen zulässig und dienen letztlich der rechtsgleichen Rechtsanwendung; eine solche schematische Lösung kann zwangsläufig nicht für alle Einzelfälle absolut gerecht sein (vgl. BGE 118 Ia 1 E.3c, 110 Ia 7 E.2b, 102 Ia 38 E.3d). In erster Linie schützt und privilegiert das durch Art. 107 Abs. 2 aStG geschaffene System die Ehe und die Familie. Die privilegierten Verhältnisse werden im Ehe- und Familienrecht des ZGB geregelt und die dort genannten Personen sind gesetzliche Erben nach Art. 457 ff. ZGB. Neben Ehegatten und Nachkommen werden durch die bündnerische

Nachlasssteuergesetzgebung – wie gesehen – auch noch nicht verwandte Personen, nämlich Stief- und Pflegekinder privilegiert. Auch wenn es an der Verwandtschaft fehlt, werden die Stief- und Pflegekindverhältnisse nichtsdestotrotz ebenfalls im ZGB und genauer im Familienrecht geregelt, nämlich in Art. 299 und Art. 300 ZGB; sie gehören also in einem weiteren Sinn zur "Familie". Der kantonale Gesetzgeber war offenbar der Auffassung, dass die Stief- und Pflegekindverhältnisse in ihrer Intensität den Verhältnissen zu direkten Nachkommen gleichkommen und deswegen auch zu privilegieren sind. Dieser Entscheid des Gesetzgebers dürfte darauf beruhen, dass Stief- und Pflegekinder in einer Familie eine den eigenen Kindern vergleichbare Stellung erhalten. Es bestehen damit objektive Gründe für diese Privilegierungen. Alle dargelegten privilegierten Sachverhalte sind ausserdem registriert oder durch eine Verfügung geregelt. Die Ehe, eingetragene Partnerschaft und die Verwandtschaft (Nachkommen), aber auch das Stiefkindverhältnis lassen sich aus Registern nachvollziehen (Art. 39 ZGB). Das Pflegekindverhältnis bedarf einer behördlichen Verfügung (Art. 316 ZGB, Art. 2 des kantonalen Pflegekindergesetzes [BR 219.050]). Art. 107 Abs. 2 aStG stellt also auf Verhältnisse ab, die sich klar und unzweideutig feststellen lassen. Dass die in dieser Bestimmung ebenfalls vorgesehene Privilegierung des Konkubinatspartners mit gewissem Aufwand und Abgrenzungsfragen verbunden ist, liegt auf der Hand (vgl. Die Familienbesteuerung, März 2011, SSK, Ziff. 23). Das Abstellen auf den Zivilstand, die Verwandtschaft (Nachkommen) und registrierte oder zumindest behördlich verfügte Verhältnisse ist hingegen einfacher. Da der Gesetzgeber in Bezug auf den Steuerbefreiungstatbestand von Art. 107 Abs. 2 aStG – wie gesehen – auf formale Kriterien abstellt und bloss leicht nachvollziehbare Verhältnisse privilegiert, erscheint es sachgerecht, diese Bestimmung betreffend Konkubinatspartner so auszulegen, dass auch die Bejahung eines Konkubinatsverhältnisses an ein formales, äusseres Hauptkriterium, nämlich an den gleichen (steuerrechtlichen) Wohnsitz, zu knüpfen ist.

- 5.4. In Übereinstimmung mit diesem Auslegungsergebnis kann aufgrund der Tatsache, dass im Kanton Graubünden – im Unterschied zu Gesetzen anderer Kantone (vgl. vorstehend Erwägung 5.1) – eine klarere Regelung betreffend Konkubinatspartner fehlt, davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber unter der Lebensform des Konkubinats das berücksichtigt haben wollte, was von der damaligen Gesellschaft als Konkubinatspartner angesehen wurde – und dies bedingt nach Ansicht des angerufenen Gerichts das Zusammenleben eines nicht verheirateten Paares als Hauptkriterium.
- 5.5. Angewendet auf den vorliegenden Fall ergibt das Dargelegte Folgendes: Aufgrund der Aktenlage ist erwiesen, dass der Erblasser und die Vermächtnisnehmerin E._____ eine partnerschaftliche Beziehung führten. Offenbar bestand die Absicht, ein gemeinsames Haus im Ausland zu erwerben und dort gemeinsam zu leben (vgl. Bf-act. 11, 14, 15 und 16). Jedoch ist es während der etwas mehr als fünf Jahre dauernder Beziehung unbestrittenermassen nie dazu gekommen. Auch hat weder der Erblasser noch die Vermächtnisnehmerin seinen resp. ihren Wohnsitz nach F._____ bzw. G._____ verlegt. Vor diesem Hintergrund bestand kein gemeinsamer (steuerrechtlicher) Wohnsitz, weshalb E._____ nicht als Konkubinatspartnerin des Erblassers gilt bzw. der Steuerbefreiungstatbestand nach Art. 107 Abs. 2 aStG nicht erfüllt und infolgedessen das Vermächtnis in der Höhe von CHF 1'000'000.-- von der kantonalen Nachlasssteuer nicht befreit ist.
6. Demgegenüber ist der Botschaft der Regierung an den Grossen Rat vom 14. August 2018 betreffend Teilrevision des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden und des Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern (Erbschafts- und Schenkungssteuer) (Heft Nr. 7/2018-2019) unter dem Titel "IV. Ausgestaltung der Vorlage, 2. Steuerpflicht und Steuerbefreiung" bzw. "VIII. Kommentierung der einzelnen Bestimmungen, 1. Kantonales Steuergesetz" insbesondere was folgt zu

entnehmen (vgl. https://www.gr.ch/DE/institutionen/parlament/botschaften/Botschaften_20182019/Bot_07_2019_web.pdf, zuletzt besucht am 18. Oktober 2021):

Wie im geltenden Recht sollen die Ehegatten und die Kinder von der Steuer befreit werden. Die registrierten Partner werden den Ehegatten im gesamten Steuerrecht gleichgestellt (Art. 1b StG) und sind auch hier befreit. Weiter soll die heutige kantonale Steuerbefreiung der Konkubinatspaare auf die Gemeinden ausgedehnt werden. Im geltenden Recht können die Gemeinden bei Konkubinatspartnern eine Erbschafts- und Schenkungssteuer von maximal 5 Prozent erheben, wobei rund zwei Drittel der Gemeinden eine Steuerbefreiung normiert haben. Das Konkubinatsverhältnis wird im Gesetz nicht definiert, aber in der Kommentierung von Art. 107b umschrieben.

Art. 107b: Die Steuerbefreiungen müssen für Kanton und Gemeinden einheitlich geregelt werden, wobei die Lösung, die im geltenden Recht am häufigsten vorkommt, ins Gesetz aufgenommen wurde.

Im geltenden Recht sind die Ehegatten, Kinder, Stief- und Pflegekinder zwingend von der Besteuerung in Kanton und Gemeinde ausgenommen. Im Kanton und in zwei Dritteln der Gemeinden sind heute zudem die Konkubinatspaare und in ebenfalls rund zwei Dritteln der Gemeinden, nicht aber im Kanton, die Eltern subjektiv befreit. Mit der Vereinheitlichung der gesetzlichen Regelungen sollen die Eltern und die Konkubinatspaare neu für Kanton und Gemeinden von der Steuerpflicht befreit werden. In zahlreichen Vernehmlassungen wurde eine Definition des Konkubinats gefordert. Diese soll hier nicht in der Form einer Legaldefinition, sondern als allgemeine Umschreibung der zu beurteilenden Indizien erfolgen. Dabei ist festzuhalten, dass der Nachweis des Konkubinatsverhältnisses eine steuermindernde Tatsache darstellt, die von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen ist. Ein Konkubinatsverhältnis ist eine eheähnliche Lebensform für heterosexuelle und homosexuelle Paare. Die Gleichstellung mit den Ehegatten rechtfertigt sich dort, wo der Konkubinatspartner testamentarisch eine dem Ehegatten ähnliche Erbenstellung erlangt; ein blosses Vermächtnis genügt hier nicht. Ein Konkubinatsverhältnis ist immer zu bejahen, wenn ein Paar mit einem oder mehreren gemeinsamen Kindern zusammenlebt. Das Konkubinatsverhältnis kann aber auch anhand von verschiedenen Indizien belegt werden, wobei deren Vorhandensein bzw. Nichtvorhandensein weder allein entscheidender noch ausschliessender Natur ist. Als Indizien können beispielsweise infrage kommen:

- gemeinsamer Haushalt während mindestens drei Jahren;
- gegenseitige Betreuung und Unterstützung im täglichen Leben;

- Gemeinschaftlichkeit der finanziellen Mittel zur Bestreitung des Lebensaufwandes;
- Begünstigungsregelung für Ansprüche aus der zweiten oder der dritten Säule;
- Berücksichtigung in einem Vorsorgeauftrag oder einer Patientenverfügung;
- für die Schenkungssteuer die testamentarische oder erbvertragliche Regelung.

Hierbei handelt es sich um die Botschaft zur Teiländerung des StG von 2018, die erst per 1. Januar 2021 in Kraft getreten ist. Im dazugehörigen Wortlautprotokoll des Grossen Rates wird zum Begriff "Konkubinatsverhältnis" nichts Näheres ausgeführt (vgl. https://www.gr.ch/DE/institutionen/parlament/protokolle/2019/Februar/09_Wortlautprotokoll_Grosser_R_at_11.2.2019_Nachmittag.pdf, zuletzt besucht am 18. Oktober 2021). Notabene bezieht sich die besagte Botschaft bzw. das erwähnte Protokoll nicht auf die Anpassung des StG in der Fassung, wie sie vorliegend zur Anwendung gelangt. Mit anderen Worten gelten diese Materialien nicht für die vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2020 in Kraft gewesene und im vorliegenden Fall massgebende Regelung des StG. Die gegenteilige Auffassung käme einer unzulässigen rückwirkenden Funktion der erwähnten Materialien gleich.

Aus dem Dargelegten erhellt, dass in Bezug auf Fälle ab 2021 für die Bejahung eines Konkubinatsverhältnisses ein gemeinsamer Haushalt nicht zwingend erforderlich ist. Dies weil für die Auslegung des StG (Art. 107b Abs. 1 lit. a StG) auf die jüngeren Materialien zurückgegriffen werden kann, worin einerseits ausdrücklich auf eine Legaldefinition verzichtet und andererseits explizit festgehalten wird, dass ein Konkubinat auch ohne einen gemeinsamen Haushalt vorliegen kann. Da seit 2008 gesellschaftliche Veränderungen stattgefunden haben, ist es ohne Weiteres plausibel und nachvollziehbar, dass nach heutigem Recht in gewissen Konstellationen auch ohne ein Zusammenleben von einem Konkubinatsverhältnis ausgegangen werden kann.

7. Zusammenfassend ergibt sich, dass vorliegend kein Konkubinat im Sinne von Art. 107 Abs. 2 aStG bestand, weshalb der entsprechende

Steuerbefreiungstatbestand nicht erfüllt und infolgedessen das Vermächtnis an E._____ in der Höhe von CHF 1'000'000.-- von der kantonalen Nachlasssteuer nicht befreit ist. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 2. Februar 2020 (recte: 2021) erweist sich somit als rechtens, was zur Bestätigung desselben und zur Abweisung der dagegen erhobenen Beschwerde führt.

- 8.1. Im Rechtsmittelverfahren hat in der Regel die unterliegende Partei die Kosten zu tragen (Art. 73 Abs. 1 VRG). Mehrere Beteiligte an einem gemeinsam verlangten oder veranlassten Verfahren haften für die Kosten in der Regel solidarisch (Art. 72 Abs. 2 VRG). Die Verfahrenskosten bestehen aus der Staatsgebühr, den Gebühren für die Ausfertigungen und Mitteilungen des Entscheids sowie den Barauslagen (Art. 75 Abs. 1 VRG). Die Staatsgebühr beträgt höchstens CHF 20'000.--; sie richtet sich nach dem Umfang und der Schwierigkeit der Sache sowie nach dem Interesse und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Kostenpflichtigen (Art. 75 Abs. 2 VRG). Vorliegend erscheint eine Staatsgebühr von CHF 3'000.-- angemessen. Sie ist zusammen mit den Kanzleiauslagen den Beschwerdeführerinnen, unter solidarischer Haftbarkeit, aufzuerlegen.
- 8.2. Bund, Kanton und Gemeinden sowie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Organisationen wird in der Regel keine Parteientschädigung zugesprochen, wenn sie in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegen (Art. 78 Abs. 2 VRG). Davon abzuweichen besteht vorliegend kein Anlass, weshalb der Beschwerdegegnerin keine Parteientschädigung zusteht.

III. Demnach erkennt das Gericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. Die Gerichtskosten, bestehend aus

- einer Staatsgebühr von	CHF	3'000.--
- und den Kanzleiauslagen von	CHF	428.--
zusammen	CHF	<u>3'428.--</u>

gehen – unter solidarischer Haftung für das Ganze – zulasten von B. _____
und C. _____.

3. [Rechtsmittelbelehrung]

4. [Mitteilungen]