

**BStP | 2019 | Nr. 6**

Betreff:	Erbschaftssteuer, Steuerbefreiung, Pflegekindverhältnis
Instanz:	Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt
Entscheidungsdatum:	18. Januar 2019
Verfahrensnummer:	VD.2018.147

*Nach der gesetzlichen Regelung sind u.a. die Pflegekinder der verstorbenen Person von der Erbschaftssteuerpflicht ausgenommen. Der Begriff des Pflegekindes wird vom Steuergesetz nicht umschrieben. Zivilrechtliche Begriffe, die in Steuergesetzen verwendet werden, haben wie alle steuerrechtlichen Begriffe die Bedeutung, die ihnen im Zusammenhang mit der betreffenden steuerrechtlichen Regelung zukommt. Die Annahme eines Pflegekindverhältnisses setzt voraus, dass die Pflegeeltern dem Pflegekind die Pflege im eigenen Haushalt erwiesen haben und das Pflegekind mit den Pflegeeltern in einer Hausgemeinschaft gelebt hat. Ein Pflegekindverhältnis im steuerrechtlichen Sinn kann nur durch eine Hausgemeinschaft während der Minderjährigkeit begründet werden. Da sich Aufenthalte während den Wochenenden und den Ferien jeweils nur über eine verhältnismässig kurze Dauer erstrecken, können sie in qualitativer Hinsicht nicht mit einem Pflegeverhältnis verglichen werden. Dass sie zusammengerechnet weit mehr als die gesetzliche Mindestdauer für die Zulässigkeit einer Adoption ausmachen, ändert daran nichts. In casu Fehlen einer Hausgemeinschaft zwischen der Rekurrentin und der Erblasserin, weil das Zusammenleben während der Minderjährigkeit jeweils nur von verhältnismässig kurzer Dauer war und bloss eine Ferien- und Wochenendgemeinschaft und keine Alltagsgemeinschaft bestand.*

**Sachverhalt:**

A., sel., (nachfolgend Erblasserin) verstarb am [...] mit letztem Wohnsitz in Basel. In der eigenhändigen letztwilligen Verfügung der Erblasserin vom [...] wurde [...], Grosscousine der Erblasserin, (nachfolgend Rekurrentin) als Alleinerbin eingesetzt und wurden diverse Vermächtnisse zugewendet. Dem Testament lag ein Schreiben der Erblasserin vom [...] bei, mit der „Empfehlung, meine Grossnichte, [...] bei der Erbschaftssteuer nach dem Gesetz eines Pflegekindes zu besteuern“. Mit Schreiben vom 4. August 2016 ersuchte der von der Erblasserin eingesetzte Willensvollstrecker, [...], (nachfolgend Willensvollstrecker) das Erbschaftsamt des Kantons Basel-Stadt (nachfolgend Erbschaftsamt) darum, die Rekurrentin als Pflegekind der Erblasserin von der subjektiven Erbschaftssteuerpflicht befreit zu qualifizieren. Mit Schreiben vom 22. August 2016 teilte das Erbschaftsamt dem Willensvollstrecker mit, dass nach Auskunft der Steuerverwaltung Basel-Stadt (nachfolgend Steuerverwaltung) die Voraussetzungen für eine Befreiung von der subjektiven Erbschaftssteuerpflicht nicht gegeben seien.

Der Erbschaftssteuerbetrag wurde von der Erbschaftssteuer-Abteilung des Erbschaftsamtes mit Veranlagungsverfügung vom 23. Mai 2016 auf CHF [...] festgesetzt, basierend auf einem der Erbschaftssteuer unterstehenden Vermögensübergang von CHF [...] und einem Steuertarif von 24,5%, entsprechend dem Grundtarif von 14% für übrige gesetzlich erbberechtigte Verwandte sowie nicht blutsverwandte Neffen und Nichten mit einem Zuschlag von 75% aufgrund eines Empfangs zwischen CHF 200'001.-- und CHF 500'000.--.

Gegen diese Veranlagungsverfügung erhob die Rekurrentin Einsprache, welche mit Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 14. August 2017 abgewiesen wurde. Den dagegen erhobenen Rekurs wies die Steuerrekurskommission Basel-Stadt (nachfolgend Vorinstanz bzw. Steuer-

rekurskommission) mit Entscheid vom 26. April 2018 (zugestellt am 24. Juli 2018; nachfolgend angefochtener Entscheid) ab.

Gegen diesen Entscheid richtet sich der mit Eingabe vom 21. August 2018 erhobene und begründete Rekurs der Rekurrentin an das Verwaltungsgericht, mit dem sie sinngemäss die Aufhebung des Entscheids der Steuerrekurskommission vom 26. April 2018 sowie die Feststellung, dass sie in Bezug auf den Nachlass der Erblasserin von der Erbschaftssteuer befreit ist, beantragt. Sowohl die Steuerverwaltung als auch die Steuerrekurskommission haben auf die Einreichung einer Vernehmlassung verzichtet.

Die Tatsachen und Parteistandpunkte ergeben sich, soweit sie für den Entscheid von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen. Das vorliegende Urteil ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

### *Erwägungen:*

3.1 Gemäss § 117 ff. StG wird eine Erbschafts- und Schenkungssteuer erhoben. Gegenstand der Erbschaftssteuer bilden alle Vermögensübergänge (Erbanfälle und Zuwendungen) kraft gesetzlichen Erbrechts oder aufgrund einer Verfügung von Todes wegen, wobei dazu insbesondere solche aufgrund von Erbeinsetzung, Vermächtnis, Erbvertrag, Erbaufkauf, Schenkung auf den Todesfall sowie Errichtung einer Stiftung auf den Todesfall gehören (§ 121 StG). Steuerpflichtig ist der Empfänger des übergehenden Vermögens (Erben und Vermächtnisnehmer; § 117 Abs. 1 StG). Die Berechnung des Erbschaftssteuerbetrags erfolgt nach Prozentsätzen, die einerseits nach dem Verwandtschaftsgrad der steuerpflichtigen Person zum Erblasser und andererseits nach dem Wert des Empfangs abgestuft sind (vgl. § 130 f. StG). Nach § 120 Abs. 1 lit. a StG sind der Ehegatte, die Nachkommen, die Adoptivnachkommen und die Pflegekinder der verstorbenen Person von der Erbschaftssteuerpflicht ausgenommen.

3.2 Der Begriff des Pflegekindes wird vom Steuergesetz nicht umschrieben. Pflegekind, Pflegeeltern und Pflegeverhältnis sind zivilrechtliche Begriffe (vgl. Art. 264 Abs. 1, Art. 266 Abs. 1, Art. 268a Abs. 2, Art. 273 Abs. 2, Art. 294 Abs. 1, Art. 300, Art. 307 Abs. 2 und 3, Art. 310 Abs. 3, Art. 315 Abs. 2, Art. 316 Abs. 1 und 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs [ZGB, SR 210]). Zivilrechtliche Begriffe, die in Steuergesetzen verwendet werden, haben wie alle steuerrechtlichen Begriffe die Bedeutung, die ihnen im Zusammenhang mit der betreffenden steuerrechtlichen Regelung zukommt (Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern 2001, § 5 N 41). Diese deckt sich, selbst im Falle einer Übereinstimmung des Wortlauts der zivil- und steuerrechtlichen Bestimmung, nicht notwendigerweise mit derjenigen, die im Zivilrecht gilt und ist daher durch Auslegung der einschlägigen Norm unter Berücksichtigung des steuerrechtlichen Kontextes zu ermitteln (Richner et al., Handkommentar zum DBG (Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer), 3. Auflage, Zürich 2016, VB zu DBG N 116 f.; Höhn/Waldburger, a.a.O., § 5 N 41; vgl. Vallender, Die Auslegung des Steuerrechts, unter besonderer Berücksichtigung der Aktienübertragung auf Holdinggesellschaften, Habil. St. Gallen 1985, Bern 1988, S. 55 f. und Locher, Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, Habil., Bern 1983, S. 157 f.). Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Verwendung einer Terminologie, die mit jener im Zivilrecht identisch ist, grundsätzlich dafür spricht, dass nach den Regelungsabsichten des Gesetzgebers die Steuer norm an das Zivilrecht anknüpft (Richner et al., a.a.O., VB zu DBG N 118; vgl. Höhn/Waldburger, a.a.O., § 5 N 38 f.). Die zivilrechtliche Bedeutung ist nur dann nicht massgebend, wenn triftige sachliche Gründe dafürsprechen, dass zivilrechtliche Begriffe im Steuerrecht eine andere Bedeutung haben (vgl. Höhn/Waldburger, a.a.O., § 5 N 41 mit weiteren Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). Im vorliegenden Fall fehlen solche Gründe. Mithin sprechen sowohl der Wortlaut des § 120 Abs. 1 lit. a StG als auch die Natur der Erbschaftssteuer als Rechtsverkehrssteuer, deren Steuerobjekt im Grundsatz zivilrechtliche Vorgänge bilden, für eine Anknüpfung an das Zivilrecht, infolgedessen der Begriff der Pflegekinder im zivilrechtlichen Sinn zu verstehen ist (vgl. BGer 2C\_1031/2012 vom 21. März 2013 E. 4.1; StRKE AR vom 29. Juni 1994 E. 2, in: AR GVP 6/1994 Nr. 2141 S. 72 f.; Locher, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, in: ASA 75 [2006/2007], S. 675, 676 f.).

3.3 Der Grund für die steuerrechtliche Gleichstellung von Pflegekindern mit leiblichen Kindern besteht zwar darin, dass Pflegekinder und Pflegeeltern in der Regel eine enge persönliche Beziehung verbindet, die mit derjenigen zwischen Kindern und ihren leiblichen Eltern vergleichbar ist (vgl. VGE vom 29. Mai 1979 E. 2., in: BJM 1979 S. 266, 266; Bieri, Steuerliche Behandlung von Pflegekindverhältnissen (Pflegekinder, Pflegeeltern) im Kanton Basel-Stadt, in: BStPra 2007, S. 497, 510). Dies bedeutet jedoch nicht, dass aus einer derartigen persönlichen Beziehung als solcher direkt auf eine Steuerbefreiung gemäss § 120 Abs. 1 lit. a StG geschlossen werden kann. Wie im Zivilrecht ist vielmehr an ein objektives Kriterium anzuknüpfen. Dies ist auch deshalb geboten, weil ein direktes Anknüpfen an eine persönliche Beziehung von bestimmter Qualität mit unüberwindbaren Beweisschwierigkeiten verbunden wäre.

3.4.1 Gemäss dem Steuergesetz vom 22. Dezember 1949 (aStG) waren leibliche Kinder und Pflegekinder erbschaftssteuerpflichtig. Beide kamen aber in den Genuss eines tieferen Steuersatzes als andere Steuerpflichtige. Gemäss § 84 Abs. 1 lit. a aStG betrug die Steuer für Kinder, Adoptiv- und Pflegekinder sowie für minderjährige Grosskinder, die Ganz- oder Halbwaisen sind, bei einem Erbanfall bis zu CHF 100'000.-- 2%. In einem Urteil vom 29. Mai 1979 betreffend diese Bestimmung erwog das Verwaltungsgericht, zur Auslegung des steuerrechtlichen Begriffs des Pflegekinds könne weitgehend das Adoptionsrecht herangezogen werden. Daraus ergebe sich, dass es für die Entstehung eines Pflegeverhältnisses nicht genüge, dass eine enge innere Bindung zwischen Pflegekind und Pflegeeltern besteht. Es müssten vielmehr gewisse äussere Umstände hinzukommen, aufgrund deren einerseits die innere Bindung entstehe und die diese andererseits objektiv in Erscheinung treten liessen (VGE vom 29. Mai 1979 E. 2, in: BJM 1979 S. 266, 266 f.). Für eine Abweichung von dieser Rechtsprechung besteht kein Grund.

3.4.2.1 Die Adoption Unmündiger (bis 31. Dezember 2012) bzw. Minderjähriger (ab 1. Januar 2013) ist in Art. 264 ZGB geregelt. Gemäss Art. 264 Abs. 1 ZGB in der am 1. Januar 2018 in Kraft getretenen Fassung darf ein minderjähriges Kind adoptiert werden, wenn die adoptionswilligen Personen während mindestens eines Jahres für Pflege und Erziehung des Kindes gesorgt haben und nach den gesamten Umständen zu erwarten ist, die Begründung eines Kindesverhältnisses diene seinem Wohl, ohne andere Kinder dieser Person in unbilliger Weise zurückzusetzen. Nach der vom 1. Januar 2013 bis am 31. Dezember 2017 geltenden Fassung von Art. 264 ZGB durfte ein Kind adoptiert werden, wenn ihm die künftigen Adoptiveltern während mindestens eines Jahres Pflege und Erziehung erwiesen haben und nach den gesamten Umständen zu erwarten ist, die Begründung eines Kindesverhältnisses diene seinem Wohl, ohne andere Kinder der Adoptiveltern in unbilliger Weise zurückzusetzen. Inhaltlich unterscheidet sich diese Fassung nicht von der aktuell geltenden (vgl. Botschaft Adoption, in: BBI 2015 S. 877, 924). Gemäss der vom 1. Januar 1978 bis am 31. Dezember 2002 geltenden Fassung von Art. 264 ZGB betrug die Mindestdauer zwei Jahre.

3.4.2.2 Eine volljährige Person darf gemäss Art. 266 Abs. 1 ZGB in der am 1. Januar 2018 in Kraft getretenen Fassung adoptiert werden, wenn sie aus körperlichen, geistigen oder psychischen Gründen dauernd hilfsbedürftig ist und die adoptionswilligen Personen ihr während mindestens eines Jahres Pflege erwiesen haben (Ziff. 1), die adoptionswilligen Personen ihr während ihrer Minderjährigkeit mindestens ein Jahr lang Pflege und Erziehung erwiesen haben (Ziff. 2) oder andere wichtige Gründe vorliegen und sie während mindestens eines Jahres mit den adoptionswilligen Personen im gleichen Haushalt gelebt hat (Ziff. 3). Gemäss der vom 1. Januar 2013 bis am 31. Dezember 2017 geltenden Fassung von Art. 266 Abs. 1 ZGB darf eine volljährige Person adoptiert werden, wenn Nachkommen fehlen und wenn sie infolge körperlicher oder geistiger Gebrechen dauernd hilfsbedürftig ist und die Adoptiveltern ihr während wenigstens fünf Jahren Pflege erwiesen haben (Ziff. 1), wenn ihr während ihrer Minderjährigkeit die Adoptiveltern wenigstens fünf Jahre lang Pflege und Erziehung erwiesen haben (Ziff. 2) oder wenn andere wichtige Gründe vorliegen und die zu adoptierende Person während wenigstens fünf Jahren mit den Adoptiveltern in Hausgemeinschaft gelebt hat (Ziff. 3). Abgesehen vom Erfordernis der Kinderlosigkeit und der höheren Minimaldauer von fünf [Jahren] statt einem Jahr unterscheidet

sich diese Fassung inhaltlich nicht von der aktuell geltenden (vgl. Botschaft Adoption, in: BBI 2015 S. 877, 928). Die vom 1. April 1973 bis am 31. Dezember 2012 geltende Fassung von Art. 266 Abs. 1 ZGB liess die Adoption Mündiger und Entmündigter unter denselben Voraussetzungen zu. Die anderen wichtigen Gründe müssen beweisen, dass die zu adoptierende Person und die adoptionswillige Person eine besonders starke affektive Beziehung verbindet (BGer 5A\_126/2013 vom 13. Juni 2013 E. 4.1). Massgebend sind gelebte und gefühlte enge zwischenmenschliche Beziehungen (Pfaffinger, in: Bächler/Jakob [Hrsg.], Kurzkomentar ZGB, Schweizerisches Zivilgesetzbuch, 2. Auflage, Basel 2017, Art. 266 N 5; Breitschmid, in: Basler Kommentar, 6. Auflage 2018, Art. 266 ZGB N 12). Die anderen wichtigen Gründe können insbesondere darin bestehen, dass die zu adoptierende Person persönlich für die Pflege der adoptionswilligen Person gesorgt hat (vgl. BGer 5A\_126/2013 vom 13. Juni 2013 E. 4.1; Breitschmid, a.a.O., Art. 266 ZGB N 12; Hegnauer, in: Berner Kommentar, 1984, Art. 266 ZGB N 20; Pfaffinger, a.a.O., Art. 266 N 5). Die anderen wichtigen Gründe können damit auch Situationen umfassen, in denen die adoptionswillige Person die Empfangende und die zu adoptierende Person die Gebende sind (Hegnauer, Mündigenadoption: Hausgemeinschaft, wichtige Gründe (Art. 266 Abs. 1 Ziff. 3 ZGB), in: ZVW 2009, S. 350, 356). Dass die adoptionswillige Person für die zu adoptierende Person aufgekommen ist oder aufkommt, ist nicht erforderlich (Hegnauer, a.a.O., Art. 266 ZGB N 20). Der Umstand, dass die Pflege der adoptionswilligen Person durch die zu adoptierende Person entgeltlich erfolgt ist, schliesst die Annahme wichtiger Gründe nicht aus (vgl. Hegnauer, Mündigenadoption, Wichtige Gründe im Sinne von Art. 266 Abs. 1 Ziff. 3 ZGB, in: ZVW 1978, S. 132, 133).

3.4.2.3 Als zwingende objektive Voraussetzung sowohl der Adoption minderjähriger Personen gemäss Art. 264 ZGB als auch der Adoption volljähriger Personen gemäss Art. 266 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 ZGB muss vor der Adoption ein Pflegeverhältnis bestanden haben (BGE 126 III 412 E. 2a S. 413 und E. 2b S. 415, 111 II 230 E. 2 S. 231 f., 101 II 7 E. 2 S. 9 f.; BGer 5C.296/2006 vom 23. Oktober 2007 E. 3.2 und 3.5). Durch das Pflegeverhältnis soll das Zusammenleben im Alltag erprobt werden. Diese Funktion kann es nur erfüllen, wenn die adoptionswilligen Personen die zu adoptierende Person im eigenen Heim aufnehmen und persönlich betreuen (BGE 126 III 412 E. 2a S. 413, 111 II 230 E. 2 S. 231 f., 101 II 7 E. 2 S. 9 f.; BGer 5A\_1010/2014 vom 7. September 2015 E. 3.4.2.1). Das Pflegeverhältnis setzt deshalb in allen Fällen voraus, dass die adoptionswilligen Personen der zu adoptierenden Person die Pflege im eigenen Haushalt erwiesen haben und die zu adoptierende Person mit den adoptionswilligen Personen in einer Hausgemeinschaft gelebt hat (BGE 101 II 7 E. 2 S. 9 f.; vgl. BGer 5A\_1010/2014 vom 7. September 2015 E. 3.4.2.1). Das Zusammenleben der adoptionswilligen Personen und der zu adoptierenden Person in einer Hausgemeinschaft ist auch eine zwingende objektive Voraussetzung der Adoption volljähriger Personen gemäss Art. 266 Abs. 1 Ziff. 3 ZGB (BGer 5A\_1010/2014 vom 7. September 2015 E. 3.1 und 3.4.2.1, 5C.296/2006 vom 23. Oktober 2007 E. 3.2 und 3.5). Eine Hausgemeinschaft erfordert ein Zusammenleben in einer gemeinsamen Wohnung mit gemeinsamer Verpflegung sowie täglichen und andauernden Kontakten (vgl. BGE 106 II 6 E. 2b S. 6, 101 II 3 E. 4 S. 6; BGer 5A\_1010/2014 vom 7. September 2015 E. 3.4.2.1, 5C.296/2006 vom 23. Oktober 2007 E. 3.2). Das Pflegeverhältnis setzt eine gewisse Kontinuität und Stabilität voraus (vgl. BGE 126 III 412 E. 4a S. 414). Absolute Kontinuität und Stabilität kann aber nicht verlangt werden (vgl. BGE 101 II 3 E. 4 S. 6). Kürzere Abwesenheiten des Kindes oder der adoptionswilligen Personen wegen Ferien, Militärdienst, Spitalaufenthalt, Studienaufenthalt oder Geschäftsreise und Ähnlichem unterbrechen das Pflegeverhältnis und die Hausgemeinschaft nicht (vgl. BGE 126 III 412 E. 2a S. 413 f., 111 II 230 E. 3 S. 233, 101 II 3 E. 4 S. 6; BGer 5A\_1010/2014 vom 7. September 2015 E. 3.4.2.1). Voraussetzung des Fortbestands des Pflegeverhältnisses bzw. der Hausgemeinschaft ist jedoch, dass die Hausgemeinschaft wieder aufgenommen wird, sobald der Grund für den Unterbruch entfallen ist (BGE 101 II 3 E. 4 S. 6; BGer 5A\_1010/2014 vom 7. September 2015 E. 3.4.2.1). Bei längerer Trennung zwischen der zu adoptierenden Person und den adoptionswilligen Personen dürfte es gemäss dem Bundesgericht möglich sein, dass die fehlende Hausgemeinschaft durch die Intensität, Häufigkeit und Regelmässigkeit der gepflegten persönlichen Kontakte kompensiert wird. Dies dürfte insbesondere dann der Fall sein, wenn ein Ehegatte den ehelichen Haushalt verlässt, aber mit seinen Besuchen weiterhin einen regelmässigen Kon-

takt mit der zu adoptierenden Person pflegt (BGE 126 III 412 E. 2a S. 414). Dabei ist für das Bundesgericht wesentlich, dass die zu adoptierende Person vor dem Auszug des einen Ehegatten während einer gewissen Zeit ununterbrochen mit beiden adoptionswilligen Personen in einer Hausgemeinschaft gelebt hat (vgl. BGE 126 III 412 E. 2b S. 415; vgl. ferner BGer 5A\_1010/2014 vom 7. September 2015 E. 3.4.2.1). Ein Pflegeverhältnis bzw. eine Hausgemeinschaft kann somit zwar trotz kürzerer oder längerer Trennung fortbestehen. Ein solcher Fortbestand setzt aber voraus, dass zumindest zunächst während einer gewissen Zeit eine ununterbrochene Hausgemeinschaft im Sinn des Zusammenlebens in einer gemeinsamen Wohnung mit gemeinsamer Verpflegung und täglichen Kontakten bestanden hat. Das Pflegeverhältnis muss nicht in einem Zug, aber in Form einer Alltags- und nicht einer Schönwettergemeinschaft verlaufen (BGer 5A\_1010/2014 vom 7. September 2015 E. 3.4.2.1; Breitschmid, in: Basler Kommentar, 6. Auflage 2018, Art. 264 ZGB N 15). Dass die zu adoptierende Person die Wochenenden und Ferien bei den adoptionswilligen Personen verbringt, genügt zur Begründung eines Pflegeverhältnisses bzw. einer Hausgemeinschaft nicht (vgl. BGE 101 II 7 Sachverhalt S. 7 und E. 2 f. S. 9 ff., 101 II 3 E. 5 S. 6 f.; BGer 5A\_1010/2014 vom 7. September 2015 E. 3.4.2.1). Hier fehlt es am ununterbrochenen Zusammenleben (BGer 5A\_1010/2014 vom 7. September 2015 E. 3.4.2.1). Da sich Aufenthalte während den Wochenenden und den Ferien jeweils nur über eine verhältnismässig kurze Dauer erstrecken, können sie in qualitativer Hinsicht nicht mit einem Pflegeverhältnis verglichen werden. Dass sie zusammengerechnet weit mehr als die gesetzliche Mindestdauer ausmachen, ändert daran nichts (BGE 111 II 230 E. 3 S. 232; BGer 5A\_1010/2014 vom 7. September 2015 E. 3.4.2.1).

3.4.3 Objektive Voraussetzung jeder Adoption ist somit eine Hausgemeinschaft zwischen der zu adoptierenden Person und den adoptionswilligen Personen im Sinn eines ununterbrochenen Zusammenlebens im Alltag in einer gemeinsamen Wohnung mit gemeinsamer Verpflegung und täglichen Kontakten während einer gewissen, einige Wochen deutlich übersteigenden Zeit. Da nach der überzeugenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts zur Definition des steuerrechtlichen Begriffs des Pflegekinds das Adoptionsrecht heranzuziehen ist, gilt diese Voraussetzung auch für die Qualifikation eines Erben als Pflegekind im Sinn von § 120 Abs. 1 lit. a StG.

3.4.4.1 Die Vorinstanz berücksichtigte für die Beurteilung, ob zwischen der Rekurrentin und der Erblasserin ein Pflegekindsverhältnis im steuerrechtlichen Sinn bestand, nur die Zeit bis zur Volljährigkeit der Rekurrentin (angefochtener Entscheid, E. 4c). Die Rekurrentin macht geltend, auch die Zeit ihrer Volljährigkeit sei zu berücksichtigen (Rekursbegründung, S. 2 f.).

3.4.4.2 Gemäss dem angefochtenen Entscheid können nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts für die Qualifikation als Pflegekind im steuerrechtlichen Sinn ausschliesslich Vorgänge während der Zeit der Minderjährigkeit massgeblich sein (angefochtener Entscheid, E. 4c). Entgegen der Auffassung der Vorinstanz ist die bisherige Praxis des Verwaltungsgerichts diesbezüglich nicht eindeutig. Im von der Vorinstanz zitierten Urteil erwog das Verwaltungsgericht zwar, aus dem Adoptionsrecht sei der Schuss zu ziehen, dass für die Begründung eines Pflegekindsverhältnisses grundsätzlich nur Vorgänge massgebend sein könnten, die sich während der Minderjährigkeit des Kindes zugetragen hätten. Es erwähnte aber auch, dass gemäss Art. 266 Abs. 1 ZGB unter besonderen Voraussetzungen die Adoption Mündiger ebenfalls möglich ist. Da die Voraussetzungen von Art. 266 Abs. 1 und 3 ZGB nicht erfüllt waren, musste es aber nicht entscheiden, ob ein Pflegekindsverhältnis im steuerrechtlichen Sinn auch durch eine Hausgemeinschaft während der Volljährigkeit begründet werden kann, wenn ein wichtiger Grund für die Adoption einer volljährigen Person vorliegt (vgl. VGE vom 29. Mai 1979 E. 2, in: BJM 1979 S. 266, 267).

3.4.4.3 Die historische Auslegung vermag keine Anhaltspunkte für eine weitere Konkretisierung von § 120 Abs. 1 lit. a StG zu liefern. Im Ratschlag Nr. 6677 vom 9. April 1970 finden sich für die Änderung des StG, mit der die Gleichstellung von Pflegekindern mit den rechtlichen Nachkommen eingeführt worden ist, keine weiteren Hinweise (vgl. S. 40 f. und 119). Die Frage, ob ein Pflegekindsverhältnis im steuerrechtlichen Sinn unter Umständen auch durch ein Pflegeverhältnis

oder eine Hausgemeinschaft während der Volljährigkeit begründet werden kann, ist deshalb unter Rückgriff auf den zivilrechtlichen Begriff des Pflegekindes zu beantworten. Der Begriff des Pflegekindes setzt sich aus den Begriffen der Pflegeleistung und des Kindes zusammen. Pflege kann zwar auch vom Kind geleistet werden und ein Mensch bleibt gegenüber seinen Eltern auch nach Erreichen der Volljährigkeit deren Kind. Dennoch impliziert der Begriff den Bestand eines Pflegekindsverhältnisses, wie es in Art. 316 ZGB geregelt wird. Es handelt sich um die Aufnahme einer minderjährigen Person zu deren Pflege im Haushalt der Pflegeeltern. Für diese Aufnahme von Pflegekindern wird eine Bewilligung der Kindesschutzbehörde oder einer anderen Behörde verlangt, unter deren Aufsicht die aufnehmende Person steht (Art. 316 Abs. 1 ZGB). Im Falle der Aufnahme zur späteren Adoption muss es sich dabei um die hierfür zuständige Behörde handeln (Art. 316 Abs. 1<sup>bis</sup> ZGB). In Konkretisierung dieser Norm hat der Bundesrat insbesondere gestützt auf Art. 316 Abs. 2 ZGB die Verordnung über die Aufnahme von Pflegekindern (PAVO, SR.211.222.338) erlassen. Diese bezieht sich in ihrem Grundsatzartikel auf „die Aufnahme von Minderjährigen“ (Art. 1 Abs. 1 PAVO). Art. 316 ZGB ist die einzige Bestimmung des ZGB, in welcher der Begriff des Pflegekindes verwendet wird. Diese Regelung der Pflegekindsverhältnisse erfolgte erst mit Beschluss der eidgenössischen Räte vom 25. Juni 1976 (vgl. auch Häfeli, Grundriss zum Kindes- und Erwachsenenschutz, 2. Auflage, Bern 2016, § 41.03). Sie bestand somit im Zeitpunkt der Einführung der erbschaftssteuerrechtlichen Gleichstellung der Pflegekinder mit den übrigen direkten Nachkommen im baselstädtischen Steuerrecht noch nicht. Sie konkretisiert aber ein allgemeines Verständnis des Begriffs eines Pflegekindsverhältnisses in einer Weise, wie sie schon ohne Weiteres für den damaligen Zeitpunkt angenommen werden kann. Demgegenüber kommt der Begriff des Pflegekindsverhältnisses bei der Regelung der Adoption nicht direkt vor. Dort heisst es bloss, dass die adoptionswillige Person bei der Minderjährigenadoption während mindestens eines Jahres für Pflege und Erziehung des Kindes gesorgt haben muss. Bei der Volljährigenadoption wird mindestens einjährige Pflege der hilfsbedürftigen zu adoptierenden Person, Pflege und Erziehung der zu adoptierenden Person während ihrer Minderjährigkeit oder eine Hausgemeinschaft während mindestens eines Jahres verlangt. Ein Pflegeverhältnis, das einem Pflegekindsverhältnis im Sinn von Art. 316 ZGB entspricht, wird dabei nur bei der Minderjährigenadoption zwingend vorausgesetzt.

3.4.4.4 Die Erbschaftssteuer gehört zwar nicht zu den harmonisierten Steuern. Gleichwohl kennen viele Kantone die erbschaftssteuerrechtliche Privilegierung von Pflegekindern. Daher kann zur Konkretisierung des erbschaftssteuerrechtlichen Begriffs des Pflegekindes rechtsvergleichend auch die Praxis anderer Kantone hinzugezogen werden. Diese stützt ebenfalls die Interpretation der Vorinstanz. So hat das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau erwogen, mit dem aus dem Zivilrecht stammenden Begriff "Pflegekind" seien Kinder gemeint, „welche bei Pflegeeltern untergebracht“ würden. Bei den Bestimmungen über die Pflegekinder im achten Titel des ZGB handle es sich um Regelungen in Analogie zu denjenigen über das Verhältnis zwischen Eltern und Kindern, die „grösstenteils die elterliche Gewalt betreffen“ und „nur Geltung bis zur Volljährigkeit“ beanspruchten. Das Pflegekindsverhältnis ende spätestens in diesem Zeitpunkt (VGer AG vom 26. Februar 1992 E. 2b, in: AGVE 1992 S. 256, 258 f.) Mit dem Begriff Pflegekind werde im Unterschied zu jenen der "Kinder, Adoptiv- und Stiefkinder" nicht an einen feststehenden Status, sondern an ein tatsächliches Pflegeverhältnis, eine tatsächliche Situation angeknüpft (VGer AG vom 26. Februar 1992 E. 2c, in: AGVE 1992, S. 256, 259). Das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern hat erwogen, Grundgedanke für die Privilegierung von Pflegekindern sei, dass diese mit dem Erblasser oder der Erblasserin in einer engen häuslichen Gemeinschaft gelebt hätten. „So erweisen Pflegeeltern als ‚Nichteltern‘ einem in ihrer Hausgemeinschaft lebenden unmündigen Kind Pflege und Erziehung wie gegenüber einem eigenen Kind [...]. Voraussetzung für den privilegierten Steuersatz ist [...] bezüglich den Pflegekindern ein nachgewiesenermassen enges Pflegeverhältnis während der Unmündigkeit des Kindes während mindestens 5 Jahren“ (VGer LU vom 26. April 2004 E. 3a, in: LGVE 2004 II Nr. 27, S. 288, 290 f.). Zum gleichen Schluss kam auch die Steuerrekurskommission des Kantons Appenzell Ausserrhoden. Sie hat erwogen, das seit 1978 geltende Kindesrecht spreche mehrfach vom Pflegekindsverhältnis. Das ZGB handle von Pflegekindern respektive Pflegeeltern im Zusammenhang mit der Unterhaltspflicht der Eltern (Art. 294 ZGB) und der elterlichen Gewalt (Art. 300, 310 und 316 ZGB). Gestützt

auf Art. 316 Abs. 2 ZGB habe der Bundesrat zudem am 19. Oktober 1977 die PAVO erlassen. In Lehre und Rechtsprechung herrsche zwar Unsicherheit über den Begriff der Pflegeeltern. Er solle aber den Inhabern der faktischen Obhut über ein Kind vorbehalten bleiben, zu dem sie nicht in einem Kindesverhältnis stehen. Zu Recht spreche Art. 300 Abs. 1 ZGB deshalb von Kindern, die Dritten zur Pflege anvertraut seien. Die faktische Obhut äussere sich in der täglichen Sorge für das unmündige Kind und der Ausübung von Rechten und Pflichten, die sich aus seiner Pflege und laufenden Erziehung ergäben. Schliesslich verweist die Rekurskommission auch auf den Umfang der Bewilligungspflicht für die Aufnahme von Pflegekindern gemäss Art. 316 Abs. 1 ZGB und der im Entscheidzeitpunkt geltenden Fassung des Art. 4 Abs. 1 PAVO (StRK AR vom 29. Juni 1994 E. 2, in: AR GVP 6/1994 Nr. 2141, S. 71, 72 f.).

3.4.4.5 Aus den vorstehenden Gründen ist mit der Vorinstanz festzustellen, dass ein Pflegekindsverhältnis im steuerrechtlichen Sinn unabhängig davon, ob die Voraussetzungen einer Volljährigenadoption erfüllt sind oder nicht, nur durch eine Hausgemeinschaft während der Minderjährigkeit begründet werden kann. Es ist Sache des Gesetzgebers, zu entscheiden, ob Personen, welche die Erblasserin oder den Erblasser in einer Art und Weise betreut haben, die eine Erwachsenenadoption ermöglicht hätte, erbschaftssteuerrechtlich Nachkommen gleichgestellt werden sollen.

4.1 Wie von der Vorinstanz festgestellt, setzt der steuerrechtliche Begriff des Pflegekindes voraus, dass das Kind bei den Pflegeeltern oder einem Pflegeelternanteil dauernd untergebracht gewesen ist. Entscheidend sei dabei, dass das Pflegekind in den Haushalt der Pflegeeltern aufgenommen worden ist, mit ihnen also eine familienähnliche Hausgemeinschaft gebildet hat (Bieri, a.a.O., S. 497, 511 f. mit Hinweis auf StRKE Nr. 6/1988 vom 30. März 1988). Die Vorinstanz schliesst dabei aus dem Urteil des Verwaltungsgerichts vom 29. Mai 1979, die Annahme eines Pflegekindsverhältnisses im steuerrechtlichen Sinn setze voraus, dass das Pflegeverhältnis während der für die Adoption vorausgesetzten Mindestdauer bestanden habe (angefochtener Entscheid, E. 5b). Dabei stellt sie auf die Mindestdauer des alten Rechts von zwei Jahren ab, weil die Rekurrentin vor dem Inkrafttreten des neuen Rechts volljährig geworden ist (angefochtener Entscheid, E. 5b). Wie es sich damit verhält, kann offenbleiben, weil die Voraussetzungen eines Pflegeverhältnisses während der Minderjährigkeit der Rekurrentin ohnehin nicht erfüllt sind.

4.2 Gemäss den Feststellungen der Vorinstanz verbrachte die Rekurrentin während ihrer Minderjährigkeit in den Jahren 1965 bis 1979 insgesamt 130 Wochen Ferien von jeweils maximal sechs Wochen bei oder zusammen mit der Erblasserin und übernachtete jedes zweite Wochenende bei dieser (angefochtener Entscheid, E. 5a und 5e). Diese Feststellungen werden von der Rekurrentin nicht bestritten. Wie die Vorinstanz zutreffend festgestellt hat, fehlte es damit an einer Hausgemeinschaft zwischen der Rekurrentin und der Erblasserin, weil das Zusammenleben jeweils nur von verhältnismässig kurzer Dauer war und bloss eine Ferien- und Wochenendgemeinschaft und keine Alltagsgemeinschaft bestand (vgl. angefochtener Entscheid, E. 5e). Damit fehlt es für die Zeit der Minderjährigkeit der Rekurrentin an einer Hausgemeinschaft als zwingende objektive Voraussetzung jedes Pflegekindsverhältnisses im Sinn von § 120 Abs. 1 lit. a StG.

4.3 Die Rekurrentin macht geltend, während ihrer Volljährigkeit habe sie 428 Wochen mit vielen Übernachtungen zusammen mit der Erblasserin verbracht (Rekursbegründung, S. 3). Aufgrund der Angaben der Rekurrentin und der Akten dürfte davon auszugehen sein, dass die Rekurrentin während ihrer Volljährigkeit während mehr als fünf Jahren die Erblasserin persönlich gepflegt und mit ihr in einer Hausgemeinschaft zusammengelebt hat. Die Akten bestätigen zudem, dass zwischen der Rekurrentin und der Erblasserin eine besonders enge und tragfähige persönliche Beziehung bestanden hat, die mit derjenigen zwischen einem Kind und seinen natürlichen Eltern vergleichbar ist. Eine solche Beziehung wird weder von der Steuerverwaltung noch von der Steuerrekurskommission bestritten (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 28. September 2017, Ziff. II.3 [Vorakten Vorinstanz, S. 31]; angefochtener Entscheid, E. 5e). Die Behauptung der Rekurrentin, die Vorinstanz spreche ihr ab, von der Erblasserin eine Art Mutterge-

fühle erlebt zu haben (Rekursbegründung, S. 2), ist deshalb unrichtig. Aus den vorstehenden Gründen wären die Voraussetzungen für eine Adoption der volljährigen Rekurrentin durch die Erblasserin gemäss Art. 266 Abs. 1 Ziff. 3 ZGB wohl erfüllt gewesen (vgl. oben E. 3.4.2). Da ein Pflegekindsverhältnis im steuerrechtlichen Sinn aber nur durch eine Hausgemeinschaft während der Minderjährigkeit begründet werden kann (vgl. oben E. 3.4.4), ist es trotzdem ausgeschlossen, die Rekurrentin als Pflegekind der Erblasserin im Sinn von § 120 Abs. 1 lit. A StG zu qualifizieren.

4.4 Die Rekurrentin scheint geltend machen zu wollen, sie sei unabhängig von der Qualifikation als Pflegekind in Anwendung von § 120 Abs. 1 lit. a StG von der Erbschaftssteuerpflicht zu befreien (vgl. Rekursbegründung, S. 2). Dies ist ausgeschlossen. Aus der Erwähnung der Adoptivnachkommen und der Pflegekinder ergibt sich zweifelsfrei, dass mit Nachkommen im Sinn von § 120 Abs. 1 lit. a StG nur leibliche Kinder gemeint sind. Die Rekurrentin ist unbestrittenermassen weder leibliches Kind noch Adoptivkind der Erblasserin. Faktische Kindesverhältnisse werden mit der Steuerbefreiung der Pflegekinder abschliessend geregelt. Eine analoge Anwendung von § 120 Abs. 1 lit. a StG auf andere Beziehungen ist ausgeschlossen.

5.1 Zusammenfassend ergibt sich daraus, dass der Rekurs abzuweisen ist.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.