

# **BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2016.161 vom 5. Februar 2017**

BS Appellationsgericht, 2017-02-05, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs\\_appellationsgericht\\_VD.2016.161](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2016.161)

FR: BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2016.161 du 5 février 2017

IT: BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2016.161 del 5 febbraio 2017

## **Erwägungen**

### **E. 1**

1.1 Gegen Entscheide der Steuerrekurskommission als vom Regierungsrat gewählte Kommission kann bezüglich der kantonalen Steuern Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden (§ 171 StG, § 10 Abs. 1 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsrechtspflege [VRPG; SG 270.100]). Zuständig ist das Dreiergericht (§ 92 Abs. 1 Ziff. 11 i.V.m. § 32 Abs. 1 des Gerichtsorganisationsgesetzes [SG 154.100]). Das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen des VRPG, soweit das Steuergesetz keine spezielle Vorschrift enthält (§ 171 Abs. 4 StG).

1.2 Zum Rekurs ist legitimiert, wer durch die angefochtene Verfügung berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an ihrer Aufhebung oder Änderung hat (§ 13 Abs. 1 VRPG). Dies trifft auf den Rekurrenten als Adressat der angefochtenen Verfügung zu. Der Rekurs wurde zudem rechtzeitig eingereicht und begründet (§ 171 Abs. 2 i.V.m. § 164 Abs. 2 StG). Auf den Rekurs ist somit einzutreten.

1.3 Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 VRPG, da das Steuergesetz keine speziellen Vorschriften über das Rekursverfahren vor dem Verwaltungsgericht enthält (siehe § 171 StG). Demnach prüft das Gericht insbesondere, ob die Vorinstanz das öffentliche Recht nicht oder nicht richtig angewandt, den Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- oder Verfahrensvorschriften verletzt oder von dem ihr zustehenden Ermessen einen unzulässigen Gebrauch gemacht hat.

1.4 Im Falle von Streitigkeiten über zivilrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen oder strafrechtliche Anklagen im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK; SR 0.101) findet eine mündliche Verhandlung statt, sofern die Parteien nicht darauf verzichten (§ 25 Abs. 2 VRPG). In den übrigen Fällen kann der Präsident auf Antrag oder von sich aus eine mündliche Verhandlung ansetzen. Stattdessen kann er auch bloss eine Gerichtsberatung anordnen oder den Entscheid mittels Zirkulationsbeschluss herbeiführen (§ 25 Abs. 3 VRPG). Steuersachen betreffen keine zivilrechtlichen Ansprüche oder Verpflichtungen im Sinne von Art. 6 EMRK (BGer 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004E. 1.3; 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003E. 5.1; VGE VD.2015.124 vom 21. Juni 2016E. 1.3). Der Rekurrent hat deshalb keinen Anspruch auf Durchführung einer mündlichen öffentlichen Verhandlung. Wie auch die Steuerrekurskommission im Rahmen der Vernehmlassung sinngemäss ausführt (Vernehmlassung Steuerrekurskommission, S. 1), ist die Anordnung einer solchen auch von der Sache her nicht geboten. Insbesondere ist nicht ersichtlich, weshalb der Umstand, dass das Gericht nach Ansicht des Rekurrenten eine grundsätzliche Frage zu beantworten hat, eine mündliche öffentliche Verhandlung gebieten sollte. Damit kann das

Urteil entgegen dem Verfahrensantrag des Rekurrenten auf Durchführung einer mündlichen öffentlichen Verhandlung auf dem Zirkularweg gefällt werden.

## **E. 2**

In diesem Verfahren unbestritten ist die Steuerpflicht des Übergangs von CHF 3'723'900.20 an den Rekurrenten infolge Erbgangs. Im Streit liegt zunächst der für die Steuerberechnung anwendbare Steuertarif.

2.1 Mit der Erbschaftssteuer werden nach § 121 StG sämtliche Vermögensübergänge kraft gesetzlichen Erbrechts oder aufgrund einer Verfügung von Todes wegen besteuert, wobei die Steuerforderung bei Vermögensübergängen auf den Todesfall im Zeitpunkt der Eröffnung des Erbanges entsteht, also im Moment des Ablebens des Erblassers (§ 134 Abs. 1 lit. a StG; vgl. Ratschlag und Entwurf zu einer Änderung des Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 [Besserstellung von nichtehelichen Zusammenlebensformen bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer] sowie Bericht des Regierungsrates zum Anzug [ ] und Konsorten betreffend die Erbschaftssteuer für hetero- und homosexuelle Konkubinatspartner/innen vom 25. Februar 2003 [nachfolgend Ratschlag], S. 11). Subjektiv steuerpflichtig ist gemäss § 117 Abs. 1 und § 118 Abs. 1 StG der Empfänger des übergehenden Vermögens, sofern namentlich der Erblasser den letzten Wohnsitz im Kanton Basel-Stadt gehabt hat oder der Erbgang im Kanton eröffnet worden ist. Steuerbemessungsgrundlage bildet grundsätzlich das im Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs zum Verkehrswert bewertete übergehende steuerbare Vermögen (§ 127 Abs. 1 StG), wovon die auf der Erbschaft lastenden Schulden sowie Erbgangsschulden abgezogen werden können (§ 128 Abs. 1 StG).

Die Steuerberechnung richtet sich nach einem Steuertarif, welcher im Grundsatz nach dem Verwandtschaftsverhältnis und der Höhe des Verkehrswerts des übergegangenen Vermögens abgestuft ist. Für nichtverwandte oder -verschwägte bzw. andere Personen beträgt die einfache Steuer 18% (§ 130 Abs. 1 lit. g StG). Für Personen, welche zwar nicht mit dem Erblasser verwandt oder verschwägert, jedoch zum Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs mit diesem seit mindestens fünf Jahren in gemeinsamem Haushalt mit gleichem steuerrechtlichem Wohnsitz gelebt haben, beträgt die einfache Steuer 6% (§ 130 Abs. 3 StG). Bei einem Verkehrswert des übergegangenen Vermögens von über CHF 3'000'000.00 wird auf der einfachen Steuer zudem ein Zuschlag von 175% erhoben (§ 131 Abs. 1 StG). Für nichtverwandte oder -verschwägte bzw. andere Personen resultiert daraus eine Steuerbelastung von insgesamt 49.5%; für Personen, welche zum Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs mit dem Erblasser seit mindestens fünf Jahren in gemeinsamem Haushalt mit gleichem steuerrechtlichem Wohnsitz gelebt haben, eine solche von insgesamt 16.5%.

2.2 Die Vorinstanz hat die Veranlagungsverfügung des Erbschaftsamtes Basel-Stadt sowie den Einspracheentscheid insofern bestätigt, als sie den Steuertarif für nichtverwandte oder -verschwägte bzw. andere Personen von insgesamt 49.5% gemäss § 130 Abs. 1 lit. g i.V.m. § 131 Abs. 1 StG für anwendbar erklärte. Die Voraussetzungen für die Anwendung des reduzierten Steuertarifs nach § 130 Abs. 3 StG seien im vorliegenden Fall nicht erfüllt, da der Rekurrent und der Erblasser einwohnerpolizeilich an unterschiedlichen Wohnadressen gemeldet waren und zwar in Schopfheim (Deutschland) und in Basel. Dementsprechend hätten der Rekurrent und der Erblasser über keinen gleichen steuerrechtlichen Wohnsitz verfügt (zum Ganzen angefochtener Entscheid, E. 4b und c

sowie 5).

2.3 Nach Meinung des Rekurrenten ist die Frage, ob die Voraussetzungen des gemeinsamen Haushalts und des gleichen steuerrechtlichen Wohnsitzes während mindestens fünf Jahren gemäss § 130 Abs. 3 StG erfüllt sind oder nicht, mittels umfassender und freier Prüfung der gesetzlichen Voraussetzungen des steuerrechtlichen Wohnsitzes zu beantworten. Den Erwägungen der Vorinstanz setzt er entgegen, dass sich die Definition des Begriffs des steuerrechtlichen Wohnsitzes einzig § 3 StG entnehmen lasse, wonach eine einwohnerpolizeiliche Meldung nicht vorausgesetzt sei und sich im Übrigen auch nicht aus den entsprechenden Gesetzesmaterialien ergebe. Zwar habe der Rekurrent über eine Wohnung in Schopfheim verfügt, allerdings nur, um seiner Arbeitstätigkeit vor Ort als Postbeamter nachgehen zu können. Sein Lebensmittelpunkt und Hauptwohnsitz habe sich allerdings mit der Absicht des dauernden Verbleibens bei seinem Konkubinatspartner in Basel befunden. Überdies habe er auch während mindestens 90 Tagen im Jahr in Basel verweilt. Daraus ergebe sich, dass das Erfordernis des gleichen steuerrechtlichen Wohnsitzes in casu erfüllt ist und dementsprechend nicht der Steuertarif für nichtverwandte oder -verschwägte bzw. andere Personen von insgesamt 49.5% zur Anwendung gelangen könne (zum Ganzen Rekurs, S. 6 f. und 9 sowie Replik, S. 1).

#### **E. 2.4.1**

2.4.1.1 § 130 Abs. 3 StG ist mit Grossratsbeschluss vom 21. Mai 2003 eingefügt worden. Gemäss dem diesbezüglichen Ratschlag hat mit dieser Bestimmung eine klare und griffige Regelung, die Abgrenzungs- und Beweisschwierigkeiten vermeidet, geschaffen werden sollen (Ratschlag, S. 6). Zur Gewährleistung der Praktikabilität als Ausfluss des Gleichbehandlungsgebots sollen die rechtsanwendenden Behörden mit § 130 Abs. 3 StG in die Lage versetzt werden, die Veranlagung im Bereich der steuerlichen Besserstellung von nichtehelichen Lebensgemeinschaftsformen aufgrund der Aktenlage vorzunehmen, und aufwändige Abklärungen vermieden werden (Ratschlag, S. 9). ■ Verlangt wird zwecks Schaffung klarer Verhältnisse ein gemeinsamer Haushalt mit gleichem steuerrechtlichem Wohnsitz (gleicher Wohnort, gleiche Wohnadresse). Der gleiche steuerrechtliche Wohnsitz ist ohne weiteres feststellbar. [ ] Das Erfordernis, dass die [ ] begünstigte Person zum Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs mit der zuwendenden Person seit mindestens fünf Jahren einen gemeinsamen Haushalt gebildet haben muss, stellt auf die äussere Erscheinungsform des gemeinsamen Haushalts ab. Dieses Erfordernis ist ohne weiteres überprüfbar. Fragen an die begünstigte Person, die den Privat- oder Intimbereich tangieren, erübrigen sich. ■ (Ratschlag, S. 11) Aus den zitierten Gesetzesmaterialien ergibt sich, dass unter dem gemeinsamen Haushalt die Verzeichnung der steuerpflichtigen und der zuwendenden Person im Einwohnerregister an der gleichen Wohnadresse zu verstehen ist. Nur bei dieser Auslegung ist das Erfordernis des gemeinsamen Haushalts aufgrund der Akten ohne den Privatbereich tangierende Fragen feststellbar. Zu prüfen bleibt, ob der sich aus den Gesetzesmaterialien ergebende unmissverständliche Wille des Gesetzgebers, das Erfordernis des gemeinsamen Haushalts mit gleichem steuerrechtlichen Wohnsitz ohne die Privatsphäre des Betroffenen tangierende Abklärungen festzustellen und die entsprechende Veranlagung aufgrund der Aktenlage vorzunehmen, Raum lässt für eine freie und umfassende Überprüfung des steuerrechtlichen Wohnsitzes nach § 3 Abs. 2 StG bzw. Art. 3 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11), wie der Rekurrent behauptet.

2.4.1.2 Gemäss § 3 Abs. 2 StG sowie Art. 3 Abs. 2 DBG hat eine Person einen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz bzw. im Kanton und ist im Sinne des Gesetzes mit der Folge der unbeschränkten Steuerpflicht persönlich zugehörig, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist. Massgebend ist dabei das objektive Element des Aufenthalts an einem Ort sowie das subjektive Element der Absicht dauernden Verbleibens (VGE VD.2012.141 vom 3. Mai 2013 E. 3.2; Oesterhelt/Seiler, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 3 N 12 ff.; Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Interkantonales Steuerrecht, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Basel 2011, § 6 Hauptsteuerdomizil natürlicher Personen, N 2 und 7 f.). Mit anderen Worten gilt als steuerrechtlicher Wohnsitz einer Person der Ort, an dem sich faktisch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet. Dieser bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen, nicht nach den bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person (BGE 138 II 300 E. 3.2 S. 305; 132 I 29 E. 4.1 S. 35 f., in: Pra 96 [2007] Nr. 5; 125 I 54 E. 2 S. 56; VGE VD.2012.141 vom 3. Mai 2013 E. 3.2). Keine entscheidende Bedeutung kommt diesbezüglich dem polizeilichen Domizil zu: Das Hinterlegen der Schriften und das Ausüben der politischen Rechte bilden zusammen mit dem übrigen Verhalten der betreffenden Person bloss Indizien für den steuerrechtlichen Wohnsitz (BGE 132 I 29 E. 4.1 S. 36, in: Pra 96 [2007] Nr. 5; 125 I 54 E. 2 S. 56; vgl. VGE VD.2012.141 vom 3. Mai 2013 E. 3.2). Wenn sich eine Person abwechslungsweise an zwei Orten aufhält, namentlich wenn Arbeits- und sonstiger Aufenthaltsort auseinanderfallen, ist für die Ermittlung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem der beiden Orte sie stärkere Beziehungen unterhält (BGE 132 I 29 E. 4.2 S. 36, in: Pra 96 [2007] Nr. 5; 125 I 54 E. 2a S. 56; VGE VD.2012.141 vom 3. Mai 2013 E. 3.2). Der steuerrechtliche Wohnsitz entspricht grundsätzlich dem zivilrechtlichen Wohnsitz nach Art. 23 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB; SR 210; vgl. BGE 132 I 29 E. 4.1 S. 36, in: Pra 96 [2007] Nr. 5; VGE VD.2011.10 vom 28. Oktober 2011 E. 3.1).

2.4.1.3 Wenn zur Feststellung, ob ein gleicher steuerrechtlicher Wohnsitz im Sinne von § 130 Abs. 3 StG gegeben ist, umfassend und frei zu prüfen wäre, ob die Voraussetzungen dieser gesetzlichen Definition erfüllt sind, müsste die Steuerverwaltung bei Fehlen eines Eintrags im Einwohner- und Steuerregister äusserst aufwändige und die Privatsphäre des Betroffenen tangierende Abklärungen treffen, um festzustellen, ob während mindestens fünf Jahren ein gemeinsamer Wohnsitz bestanden hat. Dies würde dem vom Gesetzgeber mit der Formulierung von § 130 Abs. 3 StG verfolgten Zweck diametral zuwiderlaufen. Aus den Gesetzesmaterialien ergibt sich damit, dass mit dem steuerrechtlichen Wohnsitz die Eintragung im Steuerregister als aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtige Person gemeint sein muss, auch wenn sich dies nicht ausdrücklich aus dem Wortlaut der gesetzlichen Regelung ergibt. Nur bei dieser Auslegung kann der steuerrechtliche Wohnsitz ohne den Privatbereich tangierende Fragen aufgrund der Akten festgestellt werden. Ob das Erfordernis des steuerrechtlichen Wohnsitzes gemäss § 130 Abs. 3 StG erfüllt ist, ist damit nicht frei und umfassend anhand der gesetzlichen Definition des § 3 Abs. 2 StG bzw. des Art. 3 Abs. 2 DBG zu prüfen, ergibt sich jedoch mittelbar aus deren Anwendung.

2.4.1.4 Wie sich aus den nachfolgenden Erwägungen ergibt, sind Personen, die in Basel in einem gemeinsamen Haushalt gelebt und hier einen steuerrechtlichen Wohnsitz gehabt haben, notwendigerweise im Einwohner- und im Steuerregister des Kantons Basel-Stadt verzeichnet, sofern sie ihren gesetzlichen Pflichten nachgekommen sind. Für pflichtbewusste Empfänger des übergelassenen Vermögens bedeutet das Abstellen auf die Einträge im Einwohner- und im Steuerregister damit keinen Nachteil. Dass ein Empfänger ohne Wohnsitz im Kanton Basel-Stadt gegenüber dem Einwohneramt oder der Steuerverwaltung während fünf Jahren zu Unrecht angibt, im Kanton einen Wohnsitz zu haben, nur um bei der Erbschaftssteuer in den Genuss des reduzierten Steuertarifs zu kommen, erscheint höchst unwahrscheinlich, weil er sich damit vorbehaltlich einer Einschränkung der Steuerhoheit durch ein Doppelbesteuerungsabkommen während fünf Jahren der unbeschränkten Steuerpflicht im Kanton Basel-Stadt unterwirft. Zudem wäre ein Empfänger, der entgegen seinen Behauptungen im Kanton Basel-Stadt keinen Wohnsitz hat, gar nicht im Steuerregister einzutragen. Darin sind nur Personen aufzunehmen, die dem äusseren Anschein nach voraussichtlich aufgrund persönlicher oder wirtschaftlicher Zugehörigkeit subjektiv steuerpflichtig sind (vgl. Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 122N 2). Schliesslich könnte sich der Empfänger durch die unwahre Behauptung eines Wohnsitzes im Kanton Basel-Stadt der Steuerpflicht an seinem tatsächlichen Wohnsitz nicht entziehen.

#### **E. 2.4.2**

2.4.2.1 Die Richtigkeit des Normsinns, der sich aus der historischen Auslegung ergibt, wird dadurch bestätigt, dass nur mit dieser Auslegung gewährleistet wird, dass bloss diejenigen Steuerpflichtigen in den Genuss des reduzierten Steuertarifs kommen, die auch ihren mit dem steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton Basel-Stadt verbundenen Pflichten nachgekommen sind, und widersprüchliches Verhalten nicht belohnt wird.

Widersprüchliches Verhalten verstösst gegen den auch für Private geltenden Grundsatz von Treu und Glauben (§ 5 Abs. 3 der Kantonsverfassung [KV; SG 111.100]; Art. 5 Abs. 3 der Bundesverfassung [BV; SR 101]) und findet deshalb keinen Rechtsschutz (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Auflage, Zürich 2016, N 717).

2.4.2.2 Schweizer Staatsangehörige und Personen, die sich auf das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (SR 0.142.112.681) berufen können, sind gemäss dem Gesetz über das Aufenthaltswesen (Aufenthaltsgesetz; SG 122.200) verpflichtet, sich innerhalb von 14 Tagen beim zuständigen Einwohneramt zur Niederlassung anzumelden, wenn sie den Mittelpunkt ihrer Lebensbeziehungen in eine Gemeinde des Kantons Basel-Stadt verlegen und beabsichtigen, für länger als drei Monate dort zu bleiben (§ 7, § 9 Abs. 1 und § 23 Abs. 1 und 2 Aufenthaltsgesetz). Natürliche Personen, die sich mit der Absicht dauernden Verbleibens im Kanton Basel-Stadt aufhalten, sind ausserdem aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig (§ 3 Abs. 1 und 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 StG; Art. 3 Abs. 1 und 2 i.V.m. Art. 6 Abs. 1 DBG). Die Steuerverwaltung führt ein Verzeichnis der mutmasslich steuerpflichtigen Personen ■ das Steuerregister (§ 149 Abs. 1 StG und Art. 122 Abs. 1 DBG; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 122N 1). Die zuständigen Behörden des Kantons und der Gemeinden übermitteln der Steuerverwaltung die dazu nötigen Angaben (§ 149 Abs. 2 StG und Art. 122 Abs. 2 DBG). Die Steuerpflichtigen werden durch öffentliche Bekanntgabe oder Zustellung eines

Formulars aufgefordert, die Steuererklärung einzureichen, wobei diejenigen, die kein Formular erhalten, ein solches bei der Steuerverwaltung zu verlangen haben (§ 151 Abs. 1 StG und Art. 124 Abs. 1 DBG). Die Steuerpflichtigen müssen das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen, persönlich unterzeichnen und samt den vorgeschriebenen Beträgen fristgemäss der Steuerverwaltung einreichen (§ 151 Abs. 2 StG und Art. 124 Abs. 2 DBG).

2.4.2.3 Bei pflichtgemässem Verhalten des Betroffenen hat ein steuerrechtlicher Wohnsitz im Kanton Basel-Stadt damit notwendigerweise zur Folge, dass dieser hier im Einwohner- und im Steuerregister verzeichnet sowie vorbehältlich einer Einschränkung der Steuerhoheit durch ein Doppelbesteuerungsabkommen einkommens- und vermögenssteuerpflichtig ist. Eine Person, die während mindestens fünf Jahren die mit einem Wohnsitz im Kanton Basel-Stadt verbundenen Pflichten zur Anmeldung bei den Einwohnerdiensten und zur Einreichung von Steuererklärungen verletzt und sich erst dann und nur insoweit auf ihren Wohnsitz beruft, als ihr dieser einen Vorteil in der Form eines reduzierten Steuertarifs bei der Erbschaftsteuer verschafft, handelt widersprüchlich.

2.4.2.4 Im Übrigen wird der Umstand, dass eine Person trotz steuerrechtlichem Wohnsitz im Kanton Basel-Stadt im hiesigen Steuerregister nicht verzeichnet ist, oft sogar auf einem strafbaren Verhalten beruhen. Denn wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt und das Gemeinwesen dadurch einen Steuerausfall erleidet (vgl. dazu Sieber/Malla, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 175N 19 f. und 23 f.), erfüllt den Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung gemäss § 209 Abs. 1 lit. a StG und Art. 175 Abs. 1 DBG. Steuerpflichtige, die es unterlassen, bei der Steuerverwaltung ein Formular für die Steuererklärung zu verlangen, bewirken dadurch regelmässig, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt (Sieber/Malla, a.a.O., Art. 175N 8). Dass der reduzierte Steuertarif im Falle strafbaren Verhaltens mangels Eintragung im Steuerregister keine Anwendung findet, fördert Pflichtbewusstsein und Steuerehrlichkeit und erscheint damit zweckkonform.

2.4.3 Der Ansicht des Rekurrenten, wonach das Erfordernis des gemeinsamen Haushalts mit gleichem steuerrechtlichem Wohnsitz während mindestens fünf Jahren mittels umfassender und freier Prüfung festzustellen ist, weil insbesondere der Begriff des steuerrechtlichen Wohnsitzes jenem des § 3 Abs. 2 StG sowie des Art. 3 Abs. 2 DBG entspricht, kann demnach nicht gefolgt werden.

## **E. 2.5**

2.5.1 Sofern der Rekurrent ■ wie er geltend macht ■ tatsächlich seinen Lebensmittelpunkt und Hauptwohnsitz mit der Absicht des dauernden Verbleibens seit 1989 bis zum Tod des Erblassers im Jahr 2012 an dessen Wohnsitz im Kanton Basel-Stadt gehabt und sich überdies, ohne einer Erwerbstätigkeit nachzugehen, während mindestens 90 Tagen im Kanton Basel-Stadt aufgehalten hätte, wäre er hier aufgrund persönlicher Zugehörigkeit nach § 3 Abs. 1 und 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 StG sowie Art. 3 Abs. 1 und 2 i.V.m. Art. 6 Abs. 1 DBG unbeschränkt steuerpflichtig gewesen. Daran ändert im Übrigen nichts, dass er über den gesamten Zeitraum hinweg über eine Wohnung in Deutschland verfügt hat, um dort seiner Arbeit nachzugehen. Der Rekurrent wäre gemäss geltendem Doppelbesteuerungsrecht nach Art. 4 Ziff. 2 lit. a des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland

(SR 0.672.913.62) in der Schweiz steuerlich ansässig gewesen, sofern sich sein Lebensmittelpunkt auch tatsächlich hier befunden hätte. Er wäre folglich seit dem Jahr 1989 verpflichtet gewesen, bei der Steuerverwaltung eine Steuererklärung zu verlangen, diese wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen, persönlich zu unterzeichnen und samt den vorgeschriebenen Beträgen fristgemäss einzureichen (§ 151 Abs. 1 und 2 StG und Art. 124 Abs. 1 und 2 DBG). Unterstellt man die Vorbringen des Rekurrenten als wahr, wäre er aufgrund des Aufenthaltsgesetzes im Weiteren verpflichtet gewesen, sich beim zuständigen Einwohneramt zur Niederlassung anzumelden (§ 7, § 9 Abs. 1 und § 23 Abs. 1 und 2 Aufenthaltsgesetz). Dementsprechend wäre er im Einwohner- und somit auch im Steuerregister eingetragen gewesen (vgl. § 149 StG und Art. 122 DBG). Allerdings ist der Rekurrent im Kanton Basel-Stadt weder im Einwohner- noch im Steuerregister verzeichnet gewesen, weshalb es sowohl an einem gemeinsamen Haushalt als auch an einem gleichen steuerrechtlichen Wohnsitz mit dem Erblasser i.S.v. § 130 Abs. 3 StG fehlt. Die Vorinstanz hat zwar nicht bestritten, dass der Rekurrent mit dem Erblasser im Konkubinat gelebt hat. Entgegen der Darstellung des Rekurrenten besteht die erste Voraussetzung für die Anwendung des reduzierten Steuertarifs aber nicht in einer Lebensgemeinschaft, sondern in einem gemeinsamen Haushalt. Ein solcher ist auch von der Vorinstanz nicht anerkannt worden. Eine ständige und ungeteilte Wohngemeinschaft ist kein begriffsnotwendiges Element einer Lebensgemeinschaft bzw. eines Konkubinats (BGE 134 V 369E. 7.1 S. 379 f.).

### **E. 2.5.2**

2.5.2.1 Selbst wenn man entsprechend der unzutreffenden Auffassung des Rekurrenten davon ausginge, dass die Eintragung im Einwohner- und im Steuerregister für die Anwendung des reduzierten Steuertarifs entbehrlich ist und zur Feststellung, ob ein gleicher steuerrechtlicher Wohnsitz im Sinne von § 130 Abs. 3 StG gegeben ist, umfassend und frei zu prüfen ist, ob die entsprechenden gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind, wäre die Anwendung des reduzierten Steuertarifs mangels Beweises eines gemeinsamen Haushalts und eines gleichen steuerrechtlichen Wohnsitzes während der massgebenden Frist von fünf Jahren ausgeschlossen.

2.5.2.2 Die Beweislast für steuermindernde Tatsachen trägt in sinngemässer Anwendung von Art. 8 ZGB die steuerpflichtige Person (VGE VD.2016.2 und 3 vom 17. September 2016E. 3.2.2; VD.2016.135 vom 20. Oktober 2016E. 2.1; Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102 ■ 222 DBG, Basel 2015, Einführung zu Art. 109 ff. N 11 und Einführung zu Art. 122 ff. N 36; Behnisch, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht [dargestellt am Beispiel der direkten Bundessteuer], in: ASA 56 [1987/1988], S. 577, 624 ff.; Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zürich 2008, § 14 N 3 und § 19 N 8; BGE 140 II 248E. 3.5 S. 252; 121 II 257E. 4c/aa S. 266). Im Hinblick auf die Anwendung des reduzierten Steuertarifs gemäss § 130 Abs. 3 StG wirken die Erfordernisse des gemeinsamen Haushalts und des gleichen steuerrechtlichen Wohnsitzes als steuermindernd. Folglich trägt der Rekurrent die Beweislast dafür, dass er mit dem Erblasser seit mindestens fünf Jahren in gemeinsamem Haushalt mit gleichem steuerrechtlichem Wohnsitz gelebt hat.

2.5.2.3 Durch die vom Rekurrenten genannten Beweismittel werden keine objektiven, äusseren Umstände bewiesen, aus denen geschlossen werden könnte, dass dieser in der massgebenden Zeit mit dem Erblasser in einem gemeinsamen Haushalt gelebt und sich der

faktische Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in dieser Zeit im Kanton Basel-Stadt befunden hat.

Der Erblasser ist am 4. April 2012 verstorben. Voraussetzung für die Anwendung des reduzierten Steuertarifs gemäss § 130 Abs. 3 StG ist somit, dass der Erblasser und der Rekurrent vom 4. April 2007 bis am 4. April 2012 in gemeinsamem Haushalt mit gleichem steuerrechtlichem Wohnsitz gelebt haben. Ein gemeinsamer Haushalt und Wohnsitz in den Jahren 2010 bis 2012 kann von vornherein nicht mit den Tagebüchern des Erblassers aus den Jahren 1989 bis 2009 bewiesen werden. Aus der Tagebuchliste kann zwar geschlossen werden, dass sich der Rekurrent in den Jahren 2000 bis 2007 insbesondere für Mahlzeiten regelmässig zusammen mit dem Erblasser in dessen Wohnung in Basel aufgehalten hat, dass er dort auch Haushaltsarbeiten verrichtet hat und dass die beiden sexuelle Kontakte gepflegt haben. Dass der Rekurrent regelmässig in der Wohnung des Erblassers übernachtet hätte, ergibt sich aus den Tagebuchlisten hingegen nicht. Zudem fällt auf, dass im Jahr 2009 deutlich weniger persönliche Aufenthalte des Rekurrenten in der Wohnung des Erblassers oder zumindest in Basel als in den früheren Jahren verzeichnet sind. In den Jahren 2006 und 2007 finden sich 111 und 119 Tagebucheinträge, die auf eine persönliche Anwesenheit des Rekurrenten in der Wohnung des Erblassers oder zumindest in Basel hindeuten. Im Jahr 2009 dagegen sind neben 87 Telefonaten nur noch 47 persönliche Kontakte verzeichnet. Dies entspricht nicht einmal einem Aufenthalt in der Wohnung des Erblassers oder zumindest in Basel pro Woche und genügt offensichtlich nicht zum Nachweis eines gemeinsamen Haushalts. Dem Schreiben von [...] vom 10. Oktober 2014 (Rekursbeilage 9) kann nur entnommen werden, dass der Rekurrent mit dem Erblasser über 20 Jahre eine Beziehung geführt hat. Gemäss dem Schreiben von [...] vom 13. Oktober 2014 (Rekursbeilage 10) haben zwar viele Besuche in der Wohnung des Erblassers und des Rekurrenten stattgefunden. Wie oft sich dieser dort aufgehalten hat, kann dem Schreiben hingegen nicht entnommen werden. Damit sind auch diese Beweismittel nicht geeignet, einen Mittelpunkt der Lebensinteressen oder gar einen gemeinsamen Haushalt im Kanton Basel-Stadt zu beweisen. Für die Jahre 2010 bis 2012 fehlt jeglicher Beweis dafür, dass sich der Rekurrent regelmässig in der Wohnung des Erblassers in Basel aufgehalten oder gar dort übernachtet hätte. Schliesslich ergibt sich aus den eigenen Angaben des Rekurrenten, dass dieser in Lörrach gearbeitet und zumindest vor Arbeitstagen in seiner Wohnung in Schopfheim übernachtet hat (Vorakten Steuerverwaltung, Eingabe des Rekurrenten vom 21. Oktober 2014; Vorakten Vorinstanz, Rekurs des Rekurrenten vom 16. Februar 2015, S. 3; Rekurs, S. 4). Dazu ist der Rekurrent weder durch seine Erwerbstätigkeit noch durch seine Homosexualität gezwungen worden. Der zeitliche und finanzielle Aufwand für den Weg vom letzten Wohnsitz des Erblassers in Basel zum Arbeitsort des Rekurrenten nach Lörrach ist sehr bescheiden. Die Entfernung zwischen beiden Orten mit rund 12 km sogar kürzer als diejenige von Schopfheim nach Lörrach mit rund 17 km. Im Weiteren dürfte Lörrach mit den öffentlichen Verkehrsmitteln auf den Arbeitsbeginn um 5 Uhr von beiden Orten aus nicht erreichbar sein, wobei der Rekurrent auch nicht behauptet, er habe für seinen Arbeitsweg die öffentlichen Verkehrsmittel verwendet. Als Begründung für die Übernachtungen in seiner Wohnung in Schopfheim gibt der Rekurrent an, er habe den Erblasser nicht morgens um 4 Uhr aus dem Schlaf reissen wollen (Rekurs, S. 4). Dies hätte sich aber auch ohne weiteres dadurch vermeiden lassen, dass beide in der Wohnung des Erblassers in zwei unterschiedlichen Zimmern geschlafen hätten. Um den angeblichen Wohnsitz in Basel nicht zu melden, hat der Rekurrent ebenfalls nicht regelmässig in Schopfheim übernachtet müssen. Im Weiteren ist nicht erstellt, dass er bei Bekanntgabe des

Wohnsitzes mit ernsthaften Nachteilen hätte rechnen müssen, wie auch in den nachfolgenden Erwägungen eingehend dargelegt wird. Die vorstehend erwähnten bewiesenen äusseren Umstände genügen bei einer Gesamtwürdigung jedenfalls nicht zur Annahme, der Lebensmittelpunkt des Rekurrenten hätte sich in der Zeit vom 4. April 2007 bis zum 4. April 2012 im Kanton Basel-Stadt befunden. Zudem ist der Rekurrent für die Jahre 2010 bis 2012, abgesehen von völlig unbestimmten Schreiben Dritter, jeglichen Beweis für einen gemeinsamen Haushalt mit gleichem steuerrechtlichem Wohnsitz schuldig geblieben.

2.5.2.4 Die Anwendung des reduzierten Steuertarifs gemäss § 130 Abs. 3 StG ist damit im vorliegenden Fall selbst nach der vom Rekurrenten vertretenen Auslegung dieser Bestimmung ausgeschlossen.

### **E. 3**

3.1 Der Rekurrent rügt eine Verletzung des Legalitätsprinzips. Dazu führt er aus, dem Wortlaut des § 130 Abs. 3 StG könne der Rechtsanwender nicht entnehmen, dass eine einwohnerpolizeiliche Meldung Voraussetzung für die steuerrechtliche Privilegierung sein soll. Die Vorinstanz könne keine zusätzlichen formalen Erfordernisse aufstellen als jene, welche bereits im Gesetz verankert sind (zum Ganzen Rekurs, S. 10).

3.2 Gemäss dem in § 83 Abs. 1 und Abs. 2 lit. b KV und in Art. 127 Abs. 1 BV statuierten Legalitätsprinzip im Abgaberecht sind der Kreis der Steuerpflichtigen (Steuersubjekt), der Gegenstand der Steuer (Steuerobjekt), deren sachliche und zeitliche Bemessung sowie der Steuersatz in einem formellen Gesetz zu regeln (vgl. Behnisch, in: Basler Kommentar, 2015, Art. 127 BV N 6). Im Dienste des Grundsatzes des Gesetzesvorbehalts, der Rechtssicherheit im Sinne der Berechenbarkeit und der Vorhersehbarkeit sowie der rechtsgleichen Rechtsanwendung verlangt das Legalitätsprinzip die hinreichende und angemessene Bestimmtheit des formellen Gesetzes in diesen Punkten (sog. Bestimmtheitsgebot; BGE 131 II 271 E. 6 S. 278; Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 2797 f.; vgl. BGE 123 I 248 E. 2 S. 249 und 136 I 87 E. 3.1 S. 90). Der Grad der erforderlichen Bestimmtheit hängt unter anderem von der Vielfalt der zu ordnenden Sachverhalte, von der Komplexität und der Vorhersehbarkeit der im Einzelfall erforderlichen Entscheidungen, von den Normadressaten und von der erst bei der Konkretisierung im Einzelfall möglichen und sachgerechten Entscheidung ab und kann damit nicht abstrakt festgelegt werden (BGE 131 II 271 E. 6.1 S. 278; vgl. BGE 135 I 169 E. 5.4.1 S. 173 und 136 I 87 E. 3.1 S. 90). Das Bestimmtheitsgebot ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht absolut zu verstehen; d.h. der Gesetzgeber kann nicht auf allgemeine oder mehr oder minder vage Begriffe verzichten, die mittels Auslegung und Anwendung durch die Praxis zu konkretisieren sind (BGE 131 II 271 E. 6.1 S. 278; vgl. BGE 135 I 169 E. 5.4.1 S. 173 und 136 I 87 E. 3.1 S. 90).

3.3 Dass die Anwendung des reduzierten Steuertarifs die Eintragung im Einwohner- und im Steuerregister voraussetzt, lässt sich zwar nicht unmittelbar dem Wortlaut von § 130 Abs. 3 StG entnehmen. Wie sich allerdings aus den vorstehenden Erwägungen ergibt, ist gemäss den ausdrücklichen Bestimmungen des Aufenthaltsgesetzes, des StG und des DBG jede natürliche Person mit steuerrechtlichem Wohnsitz im Kanton Basel-Stadt verpflichtet, die für die Eintragung im Einwohner- und im Steuerregister erforderlichen Meldungen vorzunehmen. Bei Erfüllung dieser ausdrücklich statuierten gesetzlichen Pflichten erfüllt damit jede natürliche Person mit steuerrechtlichem Wohnsitz im Kanton Basel-Stadt auch

das Erfordernis der Eintragung in den erwähnten Registern. Damit ist § 130 Abs. 3 StG in der Auslegung der Vorinstanzen und des Verwaltungsgerichts hinreichend und angemessen bestimmt, dass die Betroffenen ihr Verhalten danach einrichten und die Folgen eines bestimmten Verhaltens mit einem den Umständen entsprechenden Grad an Gewissheit erkennen können. Entgegen den Ausführungen des Rekurrenten hat die Vorinstanz betreffend die Anwendung des reduzierten Steuertarifs folglich keine zusätzlichen formalen Erfordernisse aufgestellt. Die Rüge der Verletzung des Legalitätsprinzips durch den Rekurrenten erweist sich als unbegründet.

#### **E. 4**

4.1 Im Weiteren macht der Rekurrent eine Verletzung des § 8 Abs. 1 KV sowie des Art. 8 Abs. 1 BV geltend. Seiner Ansicht nach ist die Regelung des § 130 Abs. 3 StG mit dem verfassungsrechtlichen Rechtsgleichheitsgebot nicht vereinbar, wenn für die Anwendbarkeit des reduzierten Steuertarifs auf homosexuelle Paare eine einwohnerpolizeiliche Meldung verlangt wird. In der Auslegung der Vorinstanzen benachteilige § 130 Abs. 3 StG in mittelbarer Form homosexuelle Konkubinatspartner. Diese würden in der Praxis aus Angst vor Diskriminierung häufig getrennte Wohnstätten angeben und durch die gesetzliche Regelung, wie sie die Steuerverwaltung auslegt, praktisch dazu gezwungen, ihre sexuelle Neigung nach aussen hin offen zu legen. Dies führe aufgrund der Zugehörigkeit des Rekurrenten zu einer besonderen Gruppe (Homosexuelle) zu einer indirekten Diskriminierung (zum Ganzen Rekurs, S. 10 f.).

#### **E. 4.2**

4.2.1 Das allgemeine Rechtsgleichheitsgebot nach § 8 Abs. 1 KV und Art. 8 Abs. 1 BV verlangt, dass Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird. Es ist verletzt, wenn hinsichtlich einer entscheidungswesentlichen Tatsache rechtliche Unterscheidungen getroffen werden, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder wenn Unterscheidungen unterlassen werden, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen (BGE 138 I 225 E. 3.6.1 S. 229 f. mit Hinweisen; BGE 136 V 231 E. 6.1 S. 237 mit Hinweisen). Im Rahmen dieser Grundsätze und des Willkürverbotes bleibt dem Gesetzgeber ein weiter Spielraum der Gestaltung (BGE 138 I 225 E. 3.6.1 S. 229 f. mit Hinweisen).

4.2.2 Die sexuelle Neigung ist im Hinblick auf den Zweck des reduzierten Steuertarifs nach § 130 Abs. 3 StG sowie der gesetzlich vorgesehenen Eintragung im Einwohner- und im Steuerregister irrelevant. Dass homosexuelle Personen Benachteiligungen durch Mitarbeiter des Kantons Basel-Stadt zu befürchten hätten, kann ausgeschlossen werden und wird vom Rekurrenten auch nicht behauptet. Eine Diskriminierung homosexueller Personen durch Dritte aufgrund der Eintragung im Steuerregister ist im Kanton Basel-Stadt aufgrund des strikten Steuergeheimnisses (§ 75 Abs. 3 KV, § 138 Abs. 1 StG und § 96 Abs. 1 und 2 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern [SG 640.110] sowie Art. 110 Abs. 1 DBG) ebenfalls ausgeschlossen. Bei Eintragung eines gemeinsamen Wohnsitzes im Einwohnerregister kann zwar nicht ausgeschlossen werden, dass Dritte von diesem Kenntnis erlangen und daraus auf eine homosexuelle Neigung der Betroffenen schliessen könnten. Jedenfalls in der vorliegend massgebenden Zeit ab 2007 ist eine Diskriminierung aber selbst in diesem Fall nicht ernsthaft zu befürchten, zumal es aufgrund moderner Wohnformen durchaus üblich ist, dass sich gleichgeschlechtliche Personen im Rahmen

einer Wohngemeinschaft einen gemeinsamen Haushalt teilen. Der Rekurrent macht zwar geltend, in den neunziger Jahren habe es teilweise Übergriffe auf Homosexuelle gegeben und die Weltgesundheitsorganisation (WHO) habe Homosexualität bis ins Jahr 1992 als Krankheit geführt (Rekurs, S. 5). Dass homosexuelle Personen in Basel nach 2007 im Falle des Bekanntwerdens ihrer sexuellen Neigung ernsthafte Nachteile gedroht hätten, wird vom Rekurrenten aber nicht behauptet und erst recht nicht glaubhaft gemacht. Gemäss der E-Mail von [...] vom 9. Dezember 2014 (Rekursbeilage 8) war und ist es zwar nicht unüblich, dass homosexuelle Paare zwei Wohnungen haben, und bestand und besteht ein möglicher Grund dafür im Verbergen ihrer Veranlagung wegen Diskriminierung. Als ersten Grund für das Halten zweier Wohnungen führt [...] aber an, dass er und auch viele andere homosexuelle Paare das Gefühl der Freiheit brauchen, das ihnen eine Zweitwohnung vermittelt. Entgegen seiner Behauptung wäre der Rekurrent im Falle einer Eintragung im Einwohner- und im Steuerregister auch nicht gezwungen gewesen, seinen vollen Namen am Briefkasten und/oder der Hausglocke anzubringen. Es entspricht verbreiteter Praxis, dass diese aus Diskretionsgründen nur mit den Initialen versehen werden. Schliesslich ist nicht nachvollziehbar, wie die Homosexualität aufgrund der Beschriftung des Briefkastens weiteren Kreisen bekannt werden sollte als aufgrund des Zusammenlebens in einem gemeinsamen Haushalt. Wenn ein homosexuelles Paar tatsächlich in einem gemeinsamen Haushalt zusammenlebt, kann dies dem näheren Wohnumfeld nicht verborgen bleiben. Damit bestehen keine relevanten tatsächlichen Unterschiede zwischen heterosexuellen und homosexuellen Personen, aufgrund derer sich eine Unterscheidung bei der Formulierung oder Auslegung von § 130 Abs. 3 StG aufdrängen würde. Insofern verletzen weder der Wortlaut von § 130 Abs. 3 StG noch dessen Auslegung durch die Vorinstanzen und das Verwaltungsgericht das verfassungsrechtliche Rechtsgleichheitsgebot nach § 8 Abs. 1 KV und Art. 8 Abs. 1 BV.

### **E. 4.3**

4.3.1 Der Rekurrent rügt zwar nur eine Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes (§ 8 Abs. 1 KV und Art. 8 Abs. 1 BV), behauptet aber auch eine mittelbare bzw. indirekte Diskriminierung wegen seiner Homosexualität (Rekurs, S. 11).

4.3.2 § 8 Abs. 2 KV und Art. 8 Abs. 2 BV verbieten die Diskriminierung aufgrund einer homosexuellen Neigung (Schweizer/Bigler-Eggenberger/Kägi-Diener, in: St. Galler Kommentar, 3. Auflage 2014, Art. 8 BV N 75; Waldmann, in: Basler Kommentar, 2015, Art. 8 BV N 77). Eine direkte (unmittelbare) Diskriminierung liegt vor, wenn ein Erlass oder ein Einzelakt eine Differenzierung enthält, die ausdrücklich an einem verpönten Merkmal anknüpft und eine Benachteiligung bewirkt, die nicht mit qualifizierten Gründen gerechtfertigt werden kann (Kiener/Kälin, Grundrechte, 2. Aufl., Bern 2013, S. 435). Eine indirekte (mittelbare) Diskriminierung ist gegeben, wenn eine Regelung, die keine offensichtliche Benachteiligung von spezifisch gegen Diskriminierung geschützten Gruppen enthält, in ihren tatsächlichen Auswirkungen Angehörige einer solchen Gruppe besonders benachteiligt, ohne dass dies sachlich begründet wäre (BGE 139 I 169E. 7.2.1 S. 174). Das Diskriminierungsverbot erfasst nicht jede mittelbare Ungleichbehandlung, sondern nur substanzielle Benachteiligungen. Eine solche setzt voraus, dass die Schlechterstellung eine gewisse Intensität erreicht oder die benachteiligte Gruppe in numerischer Hinsicht deutlich überproportional trifft (Müller/Schefer, Grundrechte der Schweiz, Im Rahmen der Bundesverfassung, der EMRK und der UNO-Pakte, 4. Auflage, Bern 2008, S. 696). Wer eine indirekte Diskriminierung geltend macht, muss glaubhaft

machen, dass ihn die fragliche Regelung im konkreten Fall benachteiligt und dass diese die Gruppe, zu der er gehört, wesentlich stärker trifft als die komplementäre, nicht spezifisch geschützte Gruppe (Müller/Schefer, a.a.O., S. 699 f.).

4.3.3 Eine direkte Diskriminierung ist offensichtlich nicht gegeben und wird vom Rekurrenten auch nicht behauptet. Der Rekurrent hat vorliegend aber auch nicht glaubhaft gemacht, dass die von § 130 Abs. 3 StG verlangte Eintragung im Einwohner- und im Steuerregister ihn konkret benachteiligt hätte und andere homosexuelle Personen substantiell benachteiligen würde. Die Berufung auf eine indirekte Diskriminierung ist daher ebenfalls ausgeschlossen.

4.4 Damit lässt sich zusammenfassend feststellen, dass weder der Wortlaut des § 130 Abs. 3 StG noch dessen Auslegung durch die Vorinstanzen und das Verwaltungsgericht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des § 8 Abs. 1 KV und des Art. 8 Abs. 1 BV oder gegen das Verbot der direkten und indirekten Diskriminierung des § 8 Abs. 2 KV und des Art. 8 Abs. 2 BV verstossen.

## **E. 5**

5.1 Der Rekurrent sieht ferner das Recht auf informationelle Selbstbestimmung nach Art. 13 Abs. 2 BV verletzt. Dazu führt er aus, dass er bei Vornahme einer einwohnerpolizeilichen Meldung gezwungen gewesen wäre, Auskünfte mit Persönlichkeitsbezug zu erteilen und zwar im Einzelnen nicht nur über den Wohnsitz, sondern auch die Tatsache, mit wem er zusammenlebe. Zudem hätte er auch das Zustelldomizil für die Zustellung der Post kennzeichnen müssen. Für Behörden und Dritte wäre somit seine Wohn- und Lebenssituation ersichtlich gewesen und diese hätten auf eine gleichgeschlechtliche Lebensgemeinschaft schliessen können. § 130 Abs. 3 StG verstosse gegen das Recht auf informationelle Selbstbestimmung, welches ihm gewähren würde, selbst zu entscheiden, wem und wann er Personendaten mit Bezug zu seiner intimen Privatsphäre und der seines Partners offenlegt (zum Ganzen Rekurs, S. 11 f.).

### **E. 5.2**

5.2.1 Der Anspruch auf informationelle Selbstbestimmung nach Art. 13 Abs. 2 BV stellt einen Teilaspekt des Anspruchs auf Achtung der Privatsphäre nach Art. 13 Abs. 1 BV dar und impliziert, dass jede Person gegenüber fremder, staatlicher oder privater Bearbeitung und Speicherung von sie betreffenden Informationen bestimmen können muss, ob und zu welchem Zweck diese Informationen über sie bearbeitet und gespeichert werden (Schweizer, in: St. Galler Kommentar, 3. Auflage 2014, Art. 13 BV N 72; Diggelmann, in: Basler Kommentar, 2015, Art. 13 BV N 32 f.; Biaggini, BV Kommentar, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Mit Auszügen aus der EMRK, den UNO-Pakten sowie dem BGG, Zürich 2007, Art. 13 N 11; BGE 140 I 2E. 9.1 S. 22 f.; 137 I 167 E. 3.2 S. 172, in: Pra 100 [2011] Nr. 125). Dessen sachlicher Schutzbereich erfasst entgegen dem engen Wortlaut von Art. 13 Abs. 2 BV nicht nur den eigentlichen Missbrauch, sondern jedes Erheben, Sammeln, Verarbeiten, Aufbewahren sowie Bekannt- oder Weitergeben von Daten mit Bezug zur Privatsphäre einer Person (Diggelmann, a.a.O., Art. 13 BV N 33; Müller/Schefer, a.a.O., S. 167).

5.2.2 Daraus ergibt sich, dass im Grundsatz jeder staatliche Umgang mit personenbezogenen Daten einen Eingriff in den sachlichen Schutzbereich des Anspruchs auf informationelle Selbstbestimmung nach Art. 13 Abs. 2 BV darstellt (vgl. Schweizer, a.a.O., Art. 13 BV N 74), so insbesondere auch die vom Rekurrenten beanstandete Erhebung von Daten im

Zusammenhang mit der einwohnerpolizeilichen Meldung.

### **E. 5.3**

5.3.1 Eingriffe in den Schutzbereich von Grundrechten erweisen sich jedoch im Allgemeinen als zulässig, wenn sie auf einer gesetzlichen Grundlage beruhen, im öffentlichen Interesse liegen, verhältnismässig sind und den Kerngehalt des Grundrechts nicht verletzen (Art. 36 BV). Das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung nach Art. 13 Abs. 2 BV kann demnach unter Einhaltung der Voraussetzungen von Art. 36 BV eingeschränkt werden.

5.3.2 Falls der Rekurrent den Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen in den Kanton Basel-Stadt verlegt und beabsichtigt hat, für länger als drei Monate hier zu bleiben, ist er gemäss dem Aufenthaltsgesetz verpflichtet gewesen, sich innerhalb von 14 Tagen beim Einwohneramt zur Niederlassung anzumelden (§ 7, § 9 Abs. 1 und § 23 Abs. 1 und 2 Aufenthaltsgesetz). Für die Meldepflicht des Rekurrenten sowie die Datenbearbeitung und -aufbewahrung durch das Einwohneramt bestehen damit klare gesetzliche Grundlagen. Insbesondere zur Gewährleistung der öffentlichen Ordnung und Sicherheit, zwecks Steuererhebung sowie für Zwecke der Statistik, Forschung und Planung besteht auch ein grosses öffentliches Interesse an der vollständigen Erfassung der Personen, die sich in einer bestimmten Gemeinde oder einem bestimmten Kanton niedergelassen haben oder sich dort aufhalten. Mit diesen Interessen wäre es absolut unvereinbar, wenn bestimmte Personen aufgrund ihrer sexuellen Orientierung nicht im Einwohnerregister erfasst würden. Das erwähnte öffentliche Interesse überwiegt das entgegenstehende Interesse des Rekurrenten an informationeller Selbstbestimmung deutlich. Dabei ist zudem zu berücksichtigen, dass das Einwohneramt gewisse Daten zwar grundsätzlich auch Privaten bekanntgeben darf (siehe § 30 Abs. 4 ■ 6 Aufenthaltsgesetz), der Rekurrent eine solche Bekanntgabe ausser für begründete Ausnahmefälle aber hätte verhindern können, indem er die Bekanntgabe seiner Personendaten an Private schriftlich hätte sperren lassen (§ 30 Abs. 6 Aufenthaltsgesetz i.V.m. § 28 Abs. 1 und 3 des Gesetzes über die Information und den Datenschutz [SG 153.260]). Der Eingriff in den Anspruch des Rekurrenten auf informationelle Selbstbestimmung gemäss Art. 13 Abs. 2 BV entspricht in diesem Sinne den Anforderungen des Art. 36 BV und erweist sich somit als zulässig.

### **E. 6**

6.1 Darüber hinaus rügt der Rekurrent eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör. Dieser sei vorliegend durch die Vorinstanz verletzt worden, weil sich diese nicht zu den vom Rekurrenten eingebrachten Tagebüchern und Zeugenbriefen geäussert hat. Der Rekurrent vertritt in diesem Zusammenhang die Ansicht, dass mit diesen der volle Beweis des Vorliegens des Erfordernisses des gemeinsamen Haushalts mit gleichem steuerrechtlichem Wohnsitz während mindestens fünf Jahren erbracht worden sei. Aus den entsprechenden Dokumenten sei ersichtlich gewesen, dass sich der Rekurrent im für die Anwendung des reduzierten Steuertarifs nach § 130 Abs. 3 StG massgebenden Zeitraum mit der Absicht des dauernden Verbleibens beim Erblasser in der gemeinsamen Wohnung in Basel aufgehalten habe (zum Ganzen Rekurs, S. 12).

### **E. 6.2**

6.2.1 Der Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV verleiht den Verfahrensbeteiligten namentlich das Recht zur Mitwirkung an der Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts. Dessen zentralen Gehalt bildet der Anspruch, der den

Entscheid fällenden Behörde innerhalb der prozessual vorgesehenen Fristen und Formen Beweisanträge zu stellen (Rhinow/Koller/Kiss/Thurnherr/Brühl-Moser, Öffentliches Prozessrecht, Grundlagen und Bundesrechtspflege, 3. Auflage, Basel 2014, N 327; Steinmann, in: St. Galler Kommentar, 3. Auflage 2014, Art. 29 BV N 48). Dem Mitwirkungsrecht steht die Pflicht der Behörde gegenüber, rechtzeitig und formrichtig angebotene Beweismittel abzunehmen, sofern diese rechtserheblich sind, d.h. für die Entscheidung erhebliche Tatsachen betreffen und nicht offensichtlich untauglich sind (Steinmann, a.a.O., Art. 29 BV N 48; Waldmann, in: Basler Kommentar, 2015, Art. 29 BV N 44 und 50; vgl. BGE 124 I 241 E. 2 S. 242 sowie 134 I 140 E. 5.3 S. 148). Sofern die Behörde beabsichtigt, dem entsprechenden Beweismittel von vornherein die Erheblichkeit abzuspochen, hat sie dafür sachliche Gründe darzulegen (vgl. BGE 106 II 170 E. 6b S. 171).

6.2.2 Der Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV ist formeller Natur, d.h. dessen Verletzung führt im Regelfall ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids (BGE 137 I 195 E. 2.2 S. 197; 135 I 187 E. 2.2 S. 190). Allerdings kann eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des Gehöranpruchs ausnahmsweise geheilt werden, wenn das rechtliche Gehör vor einer Rechtsmittelinstanz nachgeholt werden kann, die sowohl in tatsächlicher als auch in rechtlicher Hinsicht über dieselbe Überprüfungsbefugnis verfügt wie die Vorinstanz (BGE 137 I 195 E. 2.3.2 S. 197; 133 I 201 E. 2.2 S. 204 f.). Selbst bei schwerwiegenden Verletzungen ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine Heilung möglich, wenn die Rückweisung an die Vorinstanz zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen des Verfahrens führen würde, die mit dem der Anhörung gleichgestellten Interesse der betroffenen Partei an einer raschen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 136 V 117 E. 4.2.2.2 S. 126 f.; 132 V 387 E. 5.1 S. 390; 133 I 201 E. 2.2 S. 204 f.).

6.2.3 Die Vorinstanz ist im vorliegenden Fall zu Recht davon ausgegangen, dass die Anwendung des reduzierten Steuertarifs nach § 130 Abs. 3 StG aufgrund der fehlenden Eintragung des Rekurrenten im Einwohner- und im Steuerregister ausgeschlossen ist, und zwar unabhängig davon, wo sich der faktische Mittelpunkt seiner Lebensinteressen befunden hat (angefochtener Entscheid, E. 4). Folglich sind die Tatsachen, zu deren Beweis sich der Rekurrent auf die von ihm eingebrachten Tagebücher und Schreiben beruft, nicht rechtserheblich. Aus diesem Grund hat die Vorinstanz den Anspruch des Rekurrenten auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV nicht verletzt, indem sie sich zu den entsprechenden Beweismitteln inhaltlich nicht geäußert hat. Im Übrigen wäre eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör im vorliegenden Verfahren geheilt worden. Das Verwaltungsgericht hat sich in den vorstehenden Erwägungen eingehend mit den vom Rekurrenten eingebrachten Beweismitteln befasst und ist gestützt darauf zum Schluss gekommen, dass diese, selbst wenn man der unzutreffenden Auffassung des Rekurrenten folgen würde, die Voraussetzungen zur Anwendung des reduzierten Steuertarifs nach § 130 Abs. 3 StG seien umfassend und frei zu prüfen, nicht den rechtsgenügenden Beweis für einen gemeinsamen Haushalt und einen gleichen steuerrechtlichen Wohnsitz während der erforderlichen Frist von fünf Jahren erbringen würden.

7.1 Schliesslich macht der Rekurrent eine Verletzung des Verbots des überspitzten Formalismus geltend. Sinngemäss führt er aus, es stelle einen überspitzten Formalismus dar, wenn die Vorinstanz trotz Vorliegens eines gemeinsamen Haushaltes über fünf Jahre eine Eintragung im Einwohnerregister verlangt. Demgemäss werde die Voraussetzung der einwohnerpolizeilichen Meldung im vorliegenden Fall unsachgemäss gehandhabt (zum Ganzen Rekurs, S. 12).

## **E. 7.2**

7.2.1 Überspitzter Formalismus stellt eine besondere Form der Rechtsverweigerung dar; sie ist Ausfluss der Garantie auf gleiche und gerechte Behandlung in staatlichen Verfahren nach Art. 29 Abs. 1 BV (Rhinow/Koller/Kiss/Thurnherr/Brühl-Moser, a.a.O., N 295; Steinmann, a.a.O., Art. 29 BV N 28; Müller/Schefer, a.a.O., S. 832 f.). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist überspitzter Formalismus gegeben, wenn für ein Verfahren rigorose Formvorschriften aufgestellt werden, ohne dass die Strenge sachlich gerechtfertigt wäre, wenn die Behörde formelle Vorschriften mit übertriebener Schärfe handhabt oder an Rechtsschriften überspannte Anforderungen stellt und dem Bürger den Rechtsweg in unzulässiger Weise versperrt (BGE 135 I 6E. 2.1 S. 9).

7.2.2 Wie vorstehend eingehend dargelegt, bestehen für das Erfordernis der Eintragung im Einwohner- und im Steuerregister sachliche Gründe und wird dieses bei gesetzeskonformem Verhalten ohne weiteres erfüllt. Folglich stellt es keinen überspitzten Formalismus dar, an diesen Voraussetzungen auch in Fällen festzuhalten, in denen nachgewiesen ist, dass der Begünstigte mit dem Zuwendenden seit mindestens fünf Jahren in einem gemeinsamen Haushalt mit gleichem steuerrechtlichem Wohnsitz gelebt hat. Hinzu kommt, dass ein Zusammenleben des Rekurrenten mit dem Erblasser während der letzten fünf Jahre vor dem Erbgang entgegen der Auffassung des Rekurrenten weder erstellt noch von der Vorinstanz anerkannt worden ist.

## **E. 8**

Zusammenfassend ergibt sich daraus, dass der Rekurs abzuweisen ist. Bei diesem Ausgang des Verfahrens trägt der Rekurrent dessen Kosten mit einer Gebühr von CHF 5'000.■.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.