

Schenkungssteuer
Schenkungsweise erforderlich
Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft
vom 27. August 1997

Auch der steuerrechtliche Schenkungsbegriff setzt grundsätzlich einen Schenkungswillen voraus, weshalb das objektive Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung für die Besteuerung einer gemischten Schenkung nicht ausreicht.

Tatsachen:

A. Mit Vertrag vom 8. August 1988 erwarb X zum Preis von Fr. 30000.– die Parzelle Nr. 1039 Grundbuch Z. Am 28. September 1989 teilte ihm die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft mit, dass der Verkaufspreis unter dem Verkehrswert des Kaufobjekts liege, so dass diese Differenz gemäss § 2 Abs. 3 ESchStG schenkungssteuerpflichtig sei. X legte sodann dar, dass es sich im vorliegenden Fall nicht um eine Schenkung handle. Er habe den Käufer vorher nicht gekannt, so dass kein Grund für eine Schenkung vorliege. Am 20. Oktober 1989 teilte ihm die Steuerverwaltung mit, dass sie an einem durchschnittlichen Verkehrswert von Fr. 280.– m² festhalte und dass sie die Schenkungssteuer entsprechend veranlage. Mit definitiver Veranlagung vom 30. April 1990 wurde X eine Schenkungssteuer von Fr. 15423.70 auferlegt.

Gegen die definitive Veranlagung erhob X, vertreten durch Y, Advokat in A, mit Schreiben vom 8. Mai 1990 Einsprache bei der Steuerverwaltung. Mit Entscheid vom 28. April 1995 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab.

Mit Eingabe vom 18. Mai 1995 legte Y Rekurs bei der Steuerrekurskommission ein. Er machte geltend, dass sich die Vorinstanz bewusst in Widerspruch zur geltenden Bundesgerichtspraxis setze, indem sie auf den Schenkungswillen als Besteuerungsvoraussetzung verzichte. Es sei willkürlich, ohne substantielle Begründung von dieser Praxis abzuweichen. Mit ausführlichem Entscheid vom 12. Januar 1996 hiess die Steuerrekurskommission den Rekurs gut.

B. Gegen diesen Entscheid erhob die Steuerverwaltung mit Eingabe vom 24. April 1996 fristgerecht Beschwerde ans Verwaltungsgericht. Sie beantragte die Aufhebung des angefochtenen Entscheides. Zur Begründung führte sie an, dass das basellandschaftliche Verwaltungsgericht mit Urteil vom 3. Juni 1987 – entgegen der langjährigen Praxis des Bundesgerichts - entschieden habe, dass die subjektive Schenkungsabsicht zur Erhebung der Schenkungssteuer nicht erforderlich sei.

C. In ihrer Vernehmlassung vom 24. Mai 1996 beantragte die Steuerrekurskommission die Abweisung der Beschwerde. Festzuhalten sei, dass das Verwaltungsgericht seinem Entscheid vom 3. Juni 1987 die damals herrschende Rechtsprechungstendenz des Bundesgerichts zugrundegelegt habe. Das Verwaltungsgericht sei damals davon ausgegangen, dass das Bundesgericht vom Erfordernis der Schenkungsabsicht immer mehr abzurücken scheine. In seinem Entscheid vom 8. August 1978 (in: Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung (ZBl) 79, S. 546 ff.) habe das Bundesgericht nämlich eine steuerbare Schenkung selbst für den Fall angenommen, dass derjenige, aus dessen Vermögen die Zuwendung erfolge, nicht urteilsfähig oder sonstwie über den betreffenden Vorgang nicht im Bilde gewesen sei und den Steuerbehörden erlaubt, diesfalls auf den Willen und die Absicht jener Personen abzustellen, welche den Eigentümer des Vermögens in der fraglichen Angelegenheit rechtlich oder faktisch vertreten hätten. Die letztere Möglichkeit komme praktisch einem Verzicht auf den animus donandi gleich. Wie bereits in ihrem Entscheid vom 12. Januar 1996 festgehalten, habe nun das Bundesgericht seine diesbezügliche Praxis grundlegend geändert. In BGE 118 Ia 497 ff. habe es ausgeführt, dass der Wille der unentgeltlichen Zuwendung ein begriffsnotwendiges Merkmal der gemischten Schenkung darstelle. In der Steuerrechtspraxis sei zudem nicht umstritten, dass auch bei der gemischten Schenkung auf der subjektiven Seite ein Schenkungswille erforderlich sei.

D. In seiner Vernehmlassung vom 27. August 1996 beantragte Y ebenfalls die Abweisung der Beschwerde. Wie die Beschwerdeführerin selbst ausführe, sei es eine lange und gefestigte Praxis des Bundesgerichts, wonach der animus donandi ein notwendiges Erfordernis für das Vorliegen einer Schenkung im steuerrechtlichen Sinne darstelle. Diese Rechtsprechung habe seit dem abweichenden Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 3. Juni 1987 nochmals eine Bestätigung in BGE 118 Ia 497 erfahren. Im vorliegenden Fall sei aufgrund der Aktenlage klar erstellt und auch von der Beschwerdeführerin anerkannt, dass ein Schenkungswille nicht vorgelegen habe. Demnach sei die Besteuerung des angeblichen Gewinns als willkürlich zu betrachten.

Erwägungen:

1. Gemäss § 2 Abs. 3 des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (ESchStG) vom 7. Januar 1980 wird bei einem entgeltlichen Rechtsgeschäft, bei welchem die eine Leistung in einem offenbaren Missverhältnis zur Gegenleistung steht, der durch die Gegenleistung nicht gedeckte Wert einer Schenkung gleichgestellt. Steuerbar ist somit auch die sogenannte gemischte Schenkung.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob der Schenkungswille Voraussetzung für die Erhebung der Schenkungssteuer bei einer gemischten Schenkung ist.

a) Das Verwaltungsgericht hat in seinem Entscheid vom 3. Juni 1987 festgestellt, dass Voraussetzung für die Besteuerung einer gemischten Schenkung einzig das objektive Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung sei. Entgegen der Meinung des Bundesgerichts (BGE 65 I 211 f., 98 Ia 263) sei eine Schenkungsabsicht bei den Parteien auf der subjektiven Seite nicht erforderlich. Die innere Rechtfertigung der Schenkungssteuer liege im unentgeltlichen Vermögenszuwachs beim Zuwendungsempfänger und der damit verbundenen Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

b) Wie die Vorinstanz richtig erkannt hat, kann an dieser Auslegung des § 2 Abs. 3 ESchStG nicht festgehalten werden. Sowohl das Bundesgericht (BGE 65 I 211 f., 98 Ia 263, 102 Ia 424, 118 Ia 497 ff.) als auch die Steuerrechtslehre (vgl. insbesondere Thomas Ramseier, Die basellandschaftliche Erbschafts- und Schenkungssteuer, Liestal 1989, S. 63 ff. und 73 ff., weitere Literaturangaben in BGE 118 Ia 497 ff.) gehen eindeutig von der Notwendigkeit eines Schenkungswillens – auch bei der gemischten Schenkung – aus. In seiner Entscheid 118 Ia 497 ff. betreffend das bernische Steuerrecht, welches eine Regelung kennt, die inhaltlich mit § 2 Abs. 3 ESchStG übereinstimmt, führt das Bundesgericht zusammengefasst aus, dass der steuerrechtliche Schenkungsbegriff zwar wie allgemein anerkannt sei, mit jenem des Zivilrechtes nicht zu übereinstimmen brauche. Immerhin müsse es sich aber um ein Rechtsgeschäft handeln, das, wenn nicht im zivilrechtlichen Sinn, so doch nach dem allgemeinen Wortsinn, noch als Schenkung bezeichnet werden könne. Eine Auslegung, welche jeden günstigen Kauf (Verkauf) einer Sache, ungeachtet der konkreten Umstände und des fehlenden Zuwendungswillens der Beteiligten, allein wegen der Wertdifferenz zwischen den beidseitigen Leistungen als Schenkung betrachten wolle, sprengt die durch Wortlaut und Zweck des Gesetzes gegebenen Schranken. Wie das Bundesgericht bereits betreffend die damals gleichlautende Bestimmung des basellandschaftlichen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes festgestellt habe, könne unmöglich Sinn des zweiten Absatzes von Artikel 3 sein, in allen Fällen vertragliche Leistungen, denen keine auch nur annähernd gleichwertige Gegenleistung gegenüberstehe, mit einer besonderen Steuer zu belegen (BGE 65 I 212, bestätigt in BGE 98 Ia 263, 102 Ia 426). Allein aus der Tatsache, dass der Veräusserungspreis unter dem objektiven Verkehrswert bzw. amtlichen Wert liege, könne noch nicht auf das Vorliegen eines Zuwendungswillens geschlossen werden. Die Vertragsparteien könnten vielerlei Gründe haben, für eine Sache oder Leistung einen über bzw. unter dem objektiven Verkehrswert liegenden Betrag zu bezahlen bzw. zu verlangen. Der Preis einer Sache oder Leistung bestimme sich nämlich nicht nur nach ihrem objektiven Marktwert, sondern vielfach könnten auch unterschiedliche Beurteilungen der künftigen Marktentwicklung oder sonstige subjektive Gesichtspunkte der Parteien (Lagerprobleme, Liquiditätsbedürfnis, Spekulationsabsicht usw.) für die Preisgestaltung massgebend sein. Unter diesem Aspekt ist folglich auch das jeweilige Verhandlungsgeschick der Parteien zu berücksichtigen.

c) Zur Prüfung der Frage, ob im vorliegenden Fall ein Schenkungswille vorliegt, hat der zuständige Einschätzungsbeamte das Revisorat der Steuerverwaltung beauftragt, eine Buchprüfung vorzunehmen. Der zuständige Revisor kam in seinem Bericht vom 25. November 1993 zum eindeutigen Schluss, dass keine Hinweise vorlägen, die auf eine gemischte Schenkung schliessen liessen. Weder bestehe eine besondere Beziehung zwischen Veräusserer und Käufer noch liege eine Zuwendungsabsicht vor. Die guten Geschäftsabschlüsse seien vielmehr auf die geschickte Verhandlungsführung von X zurückzuführen. Das Ergebnis der Prüfung wurde zu Recht nicht bestritten. Demnach ist die Beschwerde abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.