

Schenkungssteuer

Beweislast für die Wertlosigkeit der geschenkten Forderung

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 15. August 2001

Die unentgeltliche Abtretung einer zinslosen Forderung gegen eine Aktiengesellschaft gilt als Schenkung. Die Beweislast für die Wertlosigkeit einer solchen Schenkung trägt der Beschenkte. Die blosser Erklärung, es handle sich um eine uneinbringliche «Luftforderung» genügt dabei nicht, zumal die Aktien des Unternehmens im betreffenden Zeitpunkt einen erheblichen Wert aufwiesen.

Sachverhalt:

A. Gemäss der Schenkungsanzeige vom 27. Oktober 1996 erhielt AX von ihrer Mutter am 25. Dezember 1995 eine Schenkung von Fr. 50'000.– in Form einer unverzinslichen Forderung gegenüber der Y Holding AG, für welche ihr mit Schenkungssteuer-Rechnung Nr. B 6 – 39746.1 vom 31. März 1998 ein Betrag von Fr. 733.– in Rechnung gestellt worden ist. Diese Rechnung ist von AX bezahlt worden. Aufgrund der Schenkungsanzeige vom 15. November 1997 und der darin angezeigten Schenkung vom 25. Dezember 1996 in Höhe von wiederum Fr. 50'000.– wurden AX mit der Schenkungssteuer-Rechnung Nr. B 6 – 39746.2 vom 2. Juli 1999 Fr. 1'742.– in Rechnung gestellt, welche sich aus Fr. 2'475.– (2,4750% auf Fr. 100'000.–) abzüglich der bereits belasteten Fr. 733.– zusammensetzte. Gegen diese Rechnung erhob AX mit Schreiben vom 26. Juli 1999 Einsprache bei der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, wobei sie geltend machte, dass sie von «Luftforderungen» keine Steuern bezahlen könne. Es seien ihr im Gegenteil die gemäss der Schenkungssteuer-Rechnung Nr. B 6 – 39746.1 vom 31. März 1998 irrtümlich bezahlten Fr. 733.– zurückzuerstatten. Mit Einsprache-Entscheid vom 2. März 2000 wies die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft die Einsprache ab, worauf AX mit Schreiben vom 28. März 2000 Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft erhob.

B. Mit Entscheid vom 22. September 2000 verfügte die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft die Abweisung des Rekurses.

C. Dagegen erhob AX, vertreten durch BX in Z, Beschwerde beim Verfassungs- und Verwaltungsgericht mit dem Antrag, es sei unter Abänderung des angefochtenen Entscheides die Schenkungssteuer-Rechnung über Fr. 1'742.– gemäss Veranlagung Nr. B 6 – 39746.2 vom 2. Juli 1999 aufzuheben und die gemäss Rechnung Nr. B 6 – 39746.1 vom 31. März 1998 bezahlte Schenkungssteuer von Fr. 733.– zurückzuerstatten. Zur Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, die Rekurrentin habe den mit den Schenkungen verbundenen Auflagen nicht mehr

gerecht werden können, weshalb diese gestützt auf das gesetzlich vorgesehene Widerrufsrecht mit eingeschriebenem Brief vom 20. Mai 1999 widerrufen worden seien. Damit seien die Schenkungen ex tunc hinfällig geworden und so zu behandeln, als seien sie nie erfolgt. Die Y Holding AG sei über die massgebende Situation jeweils informiert worden. Sie habe zunächst mit Valuta 11. Januar 1996 und 31. Dezember 1996 je Fr. 50'000.– zu Gunsten der Rekurrentin auf deren Konto Nr. 480 verbucht. Bereits nach den ersten Erklärungen zum Widerruf im Jahre 1998 seien diese Gutschriften durch eine Belastung in Höhe von Fr. 100'000.– jedoch wieder gelöscht worden.

D. Mit Vernehmlassung vom 25. Januar 2001 hielt die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft an ihrem Antrag auf Abweisung der Beschwerde fest. Zur Begründung wurde angeführt, die Rekurrentin habe in ihrer Einsprache zwar geltend gemacht, bei den erhaltenen Forderungen handle es sich um Luftforderungen. Massgebend für die Berechnung sei jedoch der Verkehrswert im Zeitpunkt des Vermögensübergangs. Da die nicht kotierten Aktien der Y Holding AG in den Jahren 1996, 1997 und 1998 einen Wert von über Fr. 30'000.– pro Aktie gehabt hätten, sei es fraglich, ob von Luftforderungen gesprochen werden könne. Da die Steuerpflichtige die Beweislast und die Folgen der Beweislosigkeit für Tatsachen trage, welche ihre Steuerschuld aufheben oder mindern und sie keine Beweise für die Wertlosigkeit der Forderungen beigebracht habe, müsse davon ausgegangen werden, dass die Forderungen per Stichtag einen Wert von je Fr. 50'000.– gehabt hätten und die Schenkungssteuer auf dem Gesamtbetrag von Fr. 100'000.– somit zu Recht erhoben worden sei. Zudem vertrat die Steuerverwaltung die Auffassung, dass die Schenkungssteuer mit dem Vollzug der Schenkung vorbehaltslos geschuldet sei und die Aufhebung der Schenkung keine Auswirkung auf das Steuerrecht zeitige.

E. Die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft stellte in ihrer Vernehmlassung vom 16. Februar 2001 im Wesentlichen den Antrag auf Nichteintreten auf die Beschwerde. Bezüglich der Schenkungssteuer-Rechnung Nr. B 6 – 39746.1 wurde geltend gemacht, dass innert der 30-tägigen Rechtsmittelfrist kein Rechtsmittel eingelegt worden sei, weshalb sie in Rechtskraft erwachsen sei. Die Einsprache vom 26. Juli 1999 stelle daher ein Wiedererwägungsgesuch dar. Bezüglich der Schenkungssteuer-Rechnung Nr. B 6 – 39746.2 wurde angeführt, dass die vorgebrachte Behauptung bzw. die hiezu angerufenen Beweise bereits im Rekursverfahren hätten eingereicht werden können, weshalb sie unzulässige Noven darstellten und auf den Rekurs daher nicht einzutreten sei.

Erwägungen:

1. Anfechtungsgegenstand des vorliegenden Verfahrens ist der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 22. September 2000, mit welchem das Gesuch der Rekurrentin, es sei unter Abänderung des angefochtenen Entscheides die Schenkungssteuer-Rechnung gemäss Veranlagung Nr. B 6 – 39746.2 vom 2. Juli 1999

über Fr. 1'742.– (Erw. 3 hiernach) aufzuheben und die gemäss Rechnung Nr. B 6 – 39746.1 vom 31. März 1998 bezahlte Schenkungssteuer von Fr. 733.– (Erw. 2 hiernach) zurückzuerstatten, abgelehnt worden ist. Damit liegt ein taugliches Anfechtungsobjekt vor, weshalb auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten ist.

2. In einem ersten Schritt ist zu prüfen, wie es sich mit dem Antrag der Beschwerdeführerin, es sei ihr die zuviel bezahlte Schenkungssteuer von Fr. 733.– zurückzuerstatten, verhält.

a) Die Steuerrechnung Nr. B 6 – 39746.1 vom 31. März 1998 über einen Betrag von Fr. 733.– ist von der Beschwerdeführerin innert der 30-tägigen Frist nicht angefochten, sondern bezahlt worden und damit, wie dies die Vorinstanz in ihrem Entscheid zu Recht festhält, in Rechtskraft erwachsen.

b) Die Vorinstanz geht somit in der Vernehmlassung vom 16. Februar 2001 zu Recht davon aus, dass die bei der Steuerverwaltung eingereichte Einsprache vom 26. Juli 1999 betreffend die in Rechtskraft erwachsene Steuerrechnung Nr. B 6 – 39746.1 vom 31. März 1998 über Fr. 733.– als Wiedererwägungsgesuch hätte behandelt werden müssen. Das Vorliegen von Revisionsgründen verneint sie jedoch, weshalb sie zum Schluss kommt, dass die obgenannte Rechnung unabänderlich ist.

ba) Nach § 132 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 gelten für die Revision und die Wiedererwägung die Vorschriften über die Wiederaufnahme des Verfahrens des Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVG). Gemäss § 40 VwVG tritt die erstinstanzlich zuständige Behörde auf Begehren einer Partei oder von Amtes wegen auf ein Wiedererwägungs- bzw. Revisionsbegehren ein, wenn

- die der Verfügung zugrunde liegende Sach- oder Rechtslage sich nachträglich zugunsten einer Partei wesentlich geändert hat (Abs. 1 lit. a);
- ein Verbrechen oder Vergehen den Erlass der Verfügung beeinflusst hat (Abs. 2 lit. a);
- bei Erlass der Verfügung wesentliche Verfahrensvorschriften verletzt oder aktenkundige erhebliche Tatsachen nicht berücksichtigt worden sind und eine Rüge dieser Mängel in früheren Verfahren nicht möglich gewesen ist (Abs. 2 lit. b);
- erhebliche Tatsachen oder Beweismittel aufgetaucht sind, an deren Geltendmachung die Partei im früheren Verfahren ohne Verschulden verhindert gewesen ist (Abs. 2 lit. c);
- die Verfügung mit einem schweren und offensichtlichen Rechtsmangel behaftet ist (Abs. 2 lit. d).

bb) Eine Wiedererwägung bzw. Revision ist jedoch ausgeschlossen, wenn die steuerpflichtige Person das, was sie im Wiedererwägungs- bzw. Revisionsgesuch vorbringt, bei der ihr zumutbaren Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Aus diesem Grund ist die Wiedererwägung bzw. Revision einer Veranlagungsverfügung, aber auch eines Einspracheentscheides oder eines Beschwerdeentscheides der Steuerrekurskommission nur in den seltensten Fällen möglich (Urteil des Verwaltungsgerichtes des Kantons Basel-Landschaft vom 13. Juni 1990, in: Basellandschaftliche Steuerpraxis Bd. X, S. 449 ff.; BGE 111 Ib 210 Erw. 1).

c) Zur Begründung ihres Gesuchs führte die Rekurrentin in der genannten Einsprache sowie im Rekurs vom 28. März 2000 bei der Steuerrekurskommission lediglich an, dass es sich bei der Schenkung um «Luftforderungen» handle und *versucht werde*, «dieses Geschenk zwischenzeitlich zu widerrufen». Damit liegt kein gemäss § 40 Abs. 1 lit. a VwVG hiervoor genannter Grund vor, wie dies von der Vorinstanz zu Recht festgestellt worden ist, insbesondere da die Geltendmachung dieser Vorbringen bei der ihr zumutbaren Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren möglich gewesen wäre.

d) Bezüglich des Vorbringens der Beschwerdeführerin, die umstrittene Schenkung *sei* bereits widerrufen worden, ist festzuhalten, dass dieses erst im vorliegenden Beschwerdeverfahren vorgebracht worden ist. Der Vorinstanz ist deshalb darin zuzustimmen, dass das neue Vorbringen nicht Streitgegenstand des hängigen Verfahrens sein kann, sondern dass damit ein neuer Wiedererwägungsgrund angerufen wird, welcher zwar nicht im Beschwerdeverfahren geltend gemacht, aber allenfalls zur Begründung eines neuen Wiedererwägungsgesuches bei der erstinstanzlich verfügenden Behörde vorgebracht werden kann. Die Vorinstanz ist daher zu Recht auf diese neuen Vorbringen nicht eingetreten.

3. Zu prüfen bleibt im Weiteren wie das Gesuch um Abänderung des angefochtenen Entscheids betreffend die Schenkungssteuer-Rechnung Nr. B 6 – 39746.2 vom 2. Juli 1999 über Fr. 1'742.– zu behandeln ist. Dabei ist in einem ersten Schritt zu untersuchen, ob die erst im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht vorgebrachte Behauptung der Rekurrentin, die Schenkung sei wegen Nichterfüllung der mit ihr verbundenen Auflagen widerrufen worden, gehört werden kann.

a). Gemäss § 6 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 können die Parteien neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel bis zur gerichtlichen Beurteilung vorbringen, sofern ihnen dies unverschuldet nicht früher möglich war. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtes können sich Noven im Sinne dieser Bestimmung ausschliesslich auf die tatsächlichen Verhältnisse im Zeitpunkt der ursprünglichen Verfügung beziehen: Die Entwicklung der relevanten Tatsachen wird von der erstinstanzlichen Behörde über das Datum der Gesuchseinreichung hinaus bis zum Zeitpunkt der Verfügung berücksichtigt. Nicht relevant ist demgegenüber eine Änderung der massgeblichen Verhältnisse nach Erlass der angefochtenen Verfügung: In

den Beschwerdeverfahren erfolgt die Überprüfung aus der Optik der erlasszeitlichen tatsächlichen Verhältnisse (vgl. dazu VGE vom 8. Juli 1998 Nr. 128 mit weiteren Hinweisen).

b) Vorliegendenfalls macht die Beschwerdeführerin erst vor dem Verwaltungsgericht geltend, die Schenkung sei wegen Nichterfüllung der Auflagen widerrufen worden, weshalb die entsprechende Schenkungssteuer nicht geschuldet sei. Sowohl in ihrer Einsprache vom 26. Juli 1999 als auch in ihrem Rekurs vom 28. März 2000 brachte sie lediglich vor, man versuche «dieses Geschenk zu widerrufen». Zur Begründung des Widerrufs der Schenkung wird auf das Schreiben vom 20. Mai 1999 sowie die im Schreiben vom 4. Januar 2001 aufgeführten Buchungen der Y Holding AG verwiesen, bei welchen mit Valuta vom 31. Dezember 1998 wieder Fr. 100'000.– ins «Haben» der Gesellschaft verbucht worden sind. Sowohl die Behauptung als auch die beiden Belege hätten jedoch bereits bei der Vorinstanz vorgebracht werden können. Sie sind deshalb verspätet und stellen entsprechend dem hiervor Gesagten unzulässige Noven dar, die zum jetzigen Zeitpunkt nicht mehr gehört werden dürfen. Der vorinstanzliche Entscheid ist vom Verwaltungsgericht daher ohne Berücksichtigung der von der Rekurrentin vorgebrachten Noven zu überprüfen.

4. a) Das Veranlagungs- und Beschwerdeverfahren in Steuersachen ist grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht, d.h. die zuständigen Behörden haben den massgeblichen Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären (vgl. §§ 109 und 126 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich [Steuer- und Finanzgesetz] vom 7. Februar 1974 [StG]; vgl. auch § 12 VPO). Der Steuerpflichtige hat jedoch, soweit ihm dies zumutbar ist, zur Sachverhaltsermittlung beizutragen. Demgemäss gilt im Steuerrecht der gefestigte Grundsatz, dass die Steuerbehörden die Beweislast für die steuerbegründenden Tatsachen tragen, während den Steuerpflichtigen die Beweislast für die Tatsachen trifft, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (vgl. *Max Imboden/René Rhinow*, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, 5. Auflage, Basel und Stuttgart 1976, Band 1, Nr. 88 B IIa; *Urs Behnisch*, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA], 56. Band [1987/88], S. 604 ff.).

b) Gemäss der Schenkungssteuer-Rechnung Nr. B 6 – 39746.2 vom 2. Juli 1999 hat die Rekurrentin gemäss der von ihr abgegebenen Steuererklärung für die Schenkungssteuer vom 15. November 1997 von ihrer Mutter am 25. Dezember 1996 sowie gemäss derjenigen vom 27. Oktober 1996 am 25. Dezember 1995 Schenkungen von je Fr. 50'000.– erhalten, welche jeweils in einer Teilabtretung einer zinslosen Forderung gegen die Y Holding AG bestanden haben. Gestützt auf diese steuerbegründenden Tatsachen hat die Steuerbehörde die Schenkungssteuer berechnet und der Rekurrentin in Rechnung gestellt. Die Steuerverwaltung führte zudem an, dass aufgrund der Finanzlage der Y Holding AG, mit einem nicht kotierten Aktienwert von über Fr. 30'000.– pro Aktie in den Jahren 1996, 1997 und 1998 nicht von einer vom Konkurs bedrohten Firma ausgegangen werden könne und die Darlehensfor-

derungen gegenüber der Gesellschaft daher als einbringlich betrachtet werden können.

c) Die Rekurrentin führte dagegen im Wesentlichen aus, sie habe lediglich zwei Darlehensforderungen gegen die Y Holding AG «geschenkt erhalten». Dieses «Geschenk» versuche man zwischenzeitlich zu widerrufen. Sie machte im Weiteren geltend, sie könne von «Luftforderungen» keine Steuern bezahlen. Es sei zu beachten, dass sich die Finanzlage einer Firma nicht nur nach ihrem Aktienwert, sondern in erster Linie nach deren Liquidität richte. Sollte sie je echte Vermögenswerte sehen, sei sie bereit, die Steuern zu bezahlen.

d) Das Gericht kommt entsprechend dem hiavor Gesagten zum Schluss, dass die Rekurrentin die Beweislast für diejenigen Tatsachen trifft, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern und es somit an ihr liegt, für ihre Behauptung, die abgetretenen Forderungen seien «Luftforderungen» und deshalb uneinbringlich, Nachweise zu erbringen. Dabei genügt die ohne weitere Belege vorgebrachte Erklärung, es handle sich bei den Schenkungen um «Luftforderungen», nicht. Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin den Nachweis nicht erbracht hat, dass die fraglichen Schenkungen im Zeitpunkt der Abtretung wertlos gewesen seien und die Folgerung der Veranlagungsbehörde aufgrund der genannten Indizien in keiner Weise zu beanstanden ist. Das Gericht kommt somit zum Schluss, dass die Beschwerde auch in diesem Punkt abzuweisen ist.

Demgemäss wird erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.