

Schenkungssteuer

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 20. Februar 2009

Wenn im Anschluss an eine Barschenkung von Personen mit Wohnsitz im Ausland – ohne dass effektiv Geld geflossen ist – eine Liegenschaft in der Schweiz an die Beschenkten verkauft wird und die vorab geschenkte Geldsumme an den Kaufpreis angerechnet wird, so ist darin insgesamt eine gemischte Schenkung dieser Liegenschaft zu erblicken, welche die Steuerhoheit des Liegenschaftskantons begründet.

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung zur Staatssteuer 2007 vom 24. April 2008 wurden die Pflichtigen definitiv veranlagt.

1.a) A. und B. C., wohnhaft in B., Spanien, haben dem Pflichtigen und seiner Ehegattin mit «Bestätigung Schenkung» vom 17. Mai 2003 bescheinigt, ihnen einen Betrag von Fr. 200'000.– in bar übergeben zu haben. Mit «Quittung» vom 17. Mai 2003 haben A. und B. C. dem Pflichtigen und seiner Ehegattin bestätigt, den Betrag von Fr. 200'000.– als Anzahlung für die Liegenschaft X. in bar erhalten zu haben.

b) Mit Schenkungssteuer-Rechnung Nr. 000 vom 19. August 2005 hat die Steuerverwaltung dem Pflichtigen für seinen Anteil in Höhe von Fr. 100'000.– betr. die Schenkung von seiner Schwester B. C. eine Erbschaftssteuer (recte: Schenkungssteuer) von Fr. 12'600.– (25,20% von Fr. 50'000.–) sowie mit Schenkungssteuer-Rechnung Nr. 001 vom 19. August 2005 betr. die Schenkung von seinem Schwager A. C. eine Erbschaftssteuer (recte: Schenkungssteuer) von Fr. 12'600.– (25,20% von Fr. 50'000.–) auferlegt.

2. Gegen diese Schenkungssteuerrechnungen erhob der Pflichtige mit Schreiben vom 18. August 2005 Einsprache mit der Begründung, das Erbschafts- und Steuergesetz beschreibe in § 3 Abs. 2, dass der Erwerb von beweglichem Vermögen nur der Schenkungssteuer unterliege, sofern der Schenker zur Zeit der Schenkung Wohnsitz oder Aufenthalt gemäss den Art. 23-26 ZGB im Kanton gehabt habe. Vorliegend hätten die Schenkenden seit Dezember 2002 ihren festen Wohnsitz und ihre Papiere in Spanien. Gemäss Gesetz falle somit keine Steuer an.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 10. Juli 2008 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab mit der Begründung, gemäss Kaufvertrag vom 9. Juli 2003 hätten der Pflichtige und seine Ehefrau die Parz. Nr. 001 im GB X. gekauft. Die Verkäufer B. und A. C. hätten zu diesem Zeitpunkt in X. gewohnt.

Gemäss Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz § 3 Abs. 1 unterliege jeder schenkungsweise Erwerb von Grundstücken, die im Gebiete des Kantons gelegen seien, der Schenkungssteuer. Die Schwester und der Schwager wohnten seit dem 1. Januar 2002 in Spanien. Warum im Kaufvertrag vom 9. Juli 2003 die Verkäufer die Adresse in X. angegeben hätten, sei nicht klar. In den Steuerunterlagen sei keine Vermögenszunahme ersichtlich. Ein Nachweis, auf welches Konto die Barschenkung erfolgt sei, fehle. Die Schenkung betreffe den im Kaufvertrag bereits bezahlten Betrag von Fr. 200'000.–. Deshalb sei die Schenkung in Verbindung mit dem Liegenschafts Kauf zu bringen, d.h. der Kaufpreis um Fr. 200'000.– günstiger. Gemäss § 11 Abs. 3 ESchStG hätten besondere Abmachungen unter den Beschenkten sowie Verfügung des Schenkers keinen Einfluss auf die Steuerpflicht, ihren Umfang und ihre Verteilung.

4. Mit Schreiben vom 22. Juli 2008 stellte der Pflichtige an die Steuerverwaltung ein Wiedererwägungsgesuch, welches dem Steuergericht mit Schreiben vom 6. August 2008 als Rekurs weitergeleitet wurde.

Gemäss Wohnsitzbescheinigung der Gemeindeverwaltung X. seien B. und A. C. seit dem 31. Dezember 2001 in X. abgemeldet und hätten ihren Wohnsitz sei dem 1. Januar 2002 nach Spanien verlegt, was durch die Anmeldebestätigungen der Gemeinde B. in Spanien vom 18. April 2002 und 30. Mai 2002 untermauert werde. Der Liegenschafts Kauf sei für die Erhebung einer Schenkungssteuer irrelevant, lediglich die Barschenkung sei von Bedeutung. Da die Schenker jedoch zum Zeitpunkt der Schenkung Wohnsitz in Spanien nachweisen würden, sei die Bedingung gemäss § 3 Abs. 2 des ESchStG erfüllt. Eine Vermögenszunahme sei deshalb nicht ersichtlich, da die Schenkung in bar erfolgt und zur Zahlung des Liegenschaftspreises verwendet worden sei. Die Vermögenszunahme liege im Erwerb der Liegenschaft. Der Wohnsitzwechsel sei im Kaufvertrag von der Bezirksschreiberei Y. nicht berücksichtigt worden, da dies als nicht relevant für den Kaufvertragsabschluss angesehen worden sei. Bis anhin habe keine Veranlassung bestanden, diese Tatsachen geltend zu machen, weshalb gem. Art. 29 Abs. 1 und 2 BV, Art. 66 Abs. 2 lit. a VwVG analog, § 132 Abs. 1 und 2 Steuergesetz BL, eine Wiedererwägung unumgänglich sei.

5. Mit Vernehmlassung vom 3. Dezember 2008 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung verwies sie auf den Einsprache-Entscheid und hielt ergänzend fest, unentgeltliche Zuwendungen seien entweder am Ort der Herkunft oder am Ort der Belegenheit steuerbar, je nachdem, ob es sich um bewegliches oder unbewegliches Vermögen handle. Stehe bei einem Rechtsgeschäft die eine Leistung in einem offenbaren Missverhältnis zur Gegenleistung, so werde der durch die Gegenleistung nicht gedeckte Wert einer Schenkung gleichgestellt. Der Schenkungssteuer unterliege jeder schenkungsweise Erwerb von Grundstücken, die im Gebiet des Kantons gelegen seien. Vorliegend sei dem Kaufvertrag zu entnehmen, dass sich der Kaufpreis aus der Übernahme der Hypothek in Höhe von Fr. 550'000.– sowie der Bezahlung von Fr. 200'000.– zusammensetze. Die Verkäufer hätten in einem Schreiben vom 17. Mai 2003 bestätigt, den Rekurrenten vorgän-

gig eine Schenkung von Fr. 200'000.– gemacht zu haben. Ein diesbezüglicher Zahlungsnachweis fehle jedoch. Die Verkäufer der Liegenschaft hätten den Käufern Fr. 200'000.– geschenkt, welche diese zum Erwerb der Liegenschaft verwendet hätten. Es handle sich somit nicht um eine Schenkung beweglichen Vermögens im Sinne von § 3 Abs. 1 ESchG, sondern von Anfang an um eine gemischte Schenkung einer Liegenschaft, da die Käufer das Geld zur Bezahlung der Liegenschaft von den Verkäufern geschenkt erhalten hätten. Dieser Betrag entspreche etwa 25% des Kaufpreises, was wiederum dem Eigenkapital entspreche. Eine vom eigentlichen Rechtsgeschäft losgelöste Betrachtungsweise vermöge hier nicht zu überzeugen. Es liege die Vermutung nahe, dass eine tatsächliche Übergabe von Fr. 200'000.– gar nie stattgefunden habe, sondern die Verkäufer von Anfang an lediglich auf die effektive Zahlung von Fr. 200'000.– verzichtet hätten.

6. Mit Eingabe vom 11. Februar 2009 reichte der Vertreter des Pflichtigen seine Rekursbegründung ein mit den Begehren, die Schenkungssteuer Rechn.-Nrn 000 und Nr. 001 seien in Wiedererwägung zu ziehen und aufzuheben, eventualiter seien diese nach Ermessen des Gerichts zu reduzieren. Zur Begründung führte er zusammenfassend an, es sei nachgewiesen worden, dass die Schenker zum Zeitpunkt der Schenkung keinen Wohnsitz im Kanton im Sinne des Gesetzes gehabt hätten. Gemäss der dem Gericht vorliegenden Zusatzbestätigung der Schenker vom 3. Februar 2009 stehe klar fest, dass die per 17. Mai 2003 erfolgte Schenkung eine Barschenkung ohne Zusammenhang mit einem Grundstückserwerb sei. Die Schenker würden insbesondere bestätigen, dass ihre Schenkungsabsicht schon lange vor Übernahme der Liegenschaft völlig unabhängig davon Bestand gehabt habe.

Eventualiter macht der Vertreter des Pflichtigen geltend, dass der verurkundete Preis nicht dem tatsächlichen Verkehrswert der Liegenschaft entsprochen habe. Im Grundstückkaufvertrag sei dieser Wert und damit verbunden die Anzahlung von Fr. 200'000.– einzig wegen der leichteren Finanzierbarkeit auf Fr. 750'000.– festgesetzt worden. Wie die Verkaufsunterlagen der F. AG aus den Jahren 2001 bis 2003 belegten, konnte die Liegenschaft trotz intensiven Verkaufsbemühungen der F. AG nicht einmal für Fr. 650'000.– verkauft werden. Damit sei klar erwiesen, dass der für eine Steuerberechnung nach § 3 Abs. 1 ESchStG massgebende Verkehrswert im Zeitpunkt des Schenkungserwerbs nicht dem effektiv verurkundeten Kaufpreis von Fr. 750'000.–, sondern höchstens Fr. 650'000.– entsprochen habe. Damit könne höchstens von einer Schenkung in Höhe von insgesamt Fr. 100'000.– und nicht Fr. 200'000.– ausgegangen werden, weshalb die Schenkungssteuer angemessen herabzusetzen sei.

Im Übrigen sei dieses Vorgehen vom Vertreter der Schenker Herr V. vorgängig bei der Steuerverwaltung abgeklärt worden, wobei darüber keine schriftlichen Unterlagen existieren würden.

7. Mit Eingabe vom 18. Februar 2009 reichte der Vertreter des Pflichtigen den Vertrag über den Verkauf der im Eigentum der Schenker stehenden Liegenschaft in A. (Spanien) sowie eine Kopie der Gebäudeversicherungspolice aus dem Jahre 2003 nach.

Erwägungen:

1.a) Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig.

Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.– pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

b) Der Pflichtige wie auch der Vertreter des Pflichtigen beantragen die Schenkungssteuerrechnungen mit Nr. 000 und Nr. 001 seien aufgrund § 132 Abs. 1 und 2 StG in Wiedererwägung zu ziehen. Wiedererwägungs- und Revisionsgesuche im Verwaltungsverfahren sind Gesuche an eine Behörde, eine rechtskräftige Verfügung aufzuheben oder abzuändern (Fritz Gygi, Verwaltungsrecht, Bern 1986, S. 308 ff). Für die Behandlung des Gesuches ist diejenige Behörde zuständig, welche die fragliche Verfügung oder den fraglichen Entscheid erlassen hat (§ 132 Abs. 4 StG). Die Begriffsverwendung ist indessen nicht einheitlich und das Verhältnis der Wiedererwägung zur Revision ist im Steuerrecht nicht völlig geklärt (Vallender in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 52 StHG N 6; Der Steuerentscheid [StE], 1998, B 97.11 Nr.16, Erw. 3).

Vorliegend wurde das innerhalb der 30-tägigen Rekursfrist an die Steuerverwaltung gestellte Wiedererwägungsgesuch des Pflichtigen von dieser zuständigkeitshalber an das Steuergericht weitergeleitet. Die Schenkungssteuerrechnungen sind somit nicht in Rechtskraft erwachsen und die Voraussetzungen einer Revision gemäss § 132 Abs. 1 StG sind nicht erfüllt. Beim Wiedererwägungsgesuch des Pflichtigen handelt es sich somit um ein blosses Rechtsbegehren, welches das Steuergericht als Rekurs entgegengenommen hat.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne Weiteres darauf einzutreten.

2. Einleitend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung die Schenkung der Ehegatten C. an den Pflichtigen und seine Ehefrau in Höhe von insgesamt Fr. 200'000.– mit Schenkungssteuer-Rechnung Nr. 000 und Nr. 001 vom 19. August 2005 veranlagt hat. Dabei hat die Steuerverwaltung pro Schenker differenziert, d.h. die Schenkung wurde jeweils zu einem Betrag von je Fr. 50'000.– den Schenkgebern mit je separater Rechnung zugeordnet, wobei die Beschenkten in diesen Rechnungen zwar mit je getrennten Beträgen zu Fr. 50'000.– jedoch zusammen in einer Rechnung veranlagt worden sind. Gemäss § 8 Abs. 1 des Gesetzes über die Erbschafts- und die Schenkungssteuer vom 7. Januar 1980 (ESchStG) hätte die Steuerverwaltung die Schenkung richtigerweise den Beschenkten einzeln zuordnen müssen.

Der Rekurs ist vorliegend gegen beide Schenkungssteuerrechnungen gerichtet. Bei richtiger Zuordnung der Schenkung an die Ehegatten hätte jeder Ehegatte eine

nur auf seinen Namen lautende Schenkungssteuerrechnung mit den jeweils ausgewiesenen Beträgen erhalten müssen, weshalb die beiden Schenkungssteuerrechnungen sowieso aufzuheben sind.

Aus diesem Grund behandelt das Steuergericht die Eingaben der Ehegatten E in zwei getrennten Verfahren. Im vorliegenden Fall werden die Schenkungen an den Pflichtigen D. E. beurteilt.

3. Im Hauptantrag unterliegt der Beurteilung, ob die Steuerverwaltung dem Pflichtigen D. E. für seinen Anteil von Fr. 50'000.–, erhalten von B. C., sowie dem Anteil von Fr. 50'000.–, erhalten von A. C., an der Schenkung von insgesamt Fr. 200'000.– zu Recht eine Schenkungssteuer auferlegt hat.

Eventualiter ist zu prüfen, ob die Schenkungssteuer aufgrund einer möglichen Korrektur des Verkehrswertes der Liegenschaft in X. lediglich auf einen Betrag von insgesamt Fr. 100'000.– zu erheben ist.

a) Nach § 3 Abs. 1 des Gesetzes über die Erbschafts- und die Schenkungssteuer vom 7. Januar 1980 (ESchStG) unterliegt jeder schenkungsweise Erwerb von Grundstücken, die im Gebiete des Kantons gelegen sind, der Schenkungssteuer. Nach Abs. 2 unterliegt der Erwerb beweglichen Vermögens der Schenkungssteuer, sofern der Schenker zur Zeit der Schenkung Wohnsitz oder Aufenthalt gemäss den Artikeln 23–26 ZGB im Kanton hatte.

b) Die Schenkung in Höhe von Fr. 200'000.– wurde sowohl mit einer Bestätigung der Schenkung vom 17. Mai 2003 wie auch mit einer Empfangsquittung mit gleichem Datum schriftlich dokumentiert. Die Steuerverwaltung hat in der Folge dem Pflichtigen und seiner Ehefrau wie unter Ziff. 2 lit. c dargelegt für insgesamt Fr. 200'000.– eine Schenkungssteuer auferlegt. Die interne Aufteilung zw. dem Pflichtigen und seiner Ehefrau gestaltete die Steuerverwaltung zu je gleichen Teilen zu 2 Mal Fr. 50'000.– aus.

Es ist unbestritten, dass die Schenker ab dem 1. Januar 2002 Wohnsitz in Spanien hatten, was ebenso für den Zeitpunkt der Schenkung am 17. Mai 2003 gilt. Da es sich bei einer Barschenkung um bewegliches Vermögen handelt, die Schenker ihren Wohnsitz zur Zeit der Schenkung nicht im Kanton Basel-Landschaft hatten, wäre im Grundsatz davon auszugehen, dass die Schenkung in Höhe von Fr. 200'000.– gemäss § 3 des Erbschafts- und die Schenkungssteuergesetzes nicht der Baselbieter Schenkungssteuer unterliegt. In casu haben die Beschenkten in der Folge jedoch mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 9. Juli 2003 die im Eigentum der Ehegatten C. (Schenker) stehende Liegenschaft in X. gekauft. Unter Ziff. 2 Zahlungsbestimmungen des genannten Kaufvertrages ist dargestellt, dass Fr. 200'000.– bereits an die Verkäufer bezahlt worden sind.

An der heutigen Verhandlung erklärte der Pflichtige, dass nie Bargeld geflossen, sondern die Schenkung lediglich auf dem Papier bestätigt worden sei.

c) Schenkung ist der Vertrag über eine unentgeltliche Zuwendung aus dem Vermögen des Schenkers in das Vermögen des Beschenkten. Daraus folgt, dass eine Vermögenszuwendung vorliegen muss, was wiederum den Übergang von Sachen, dinglichen Rechten, Forderungen oder sonstigen Bestandteilen eines Vermögens vom Schenker auf den Beschenkten voraussetzt. Im Weiteren muss eine unentgeltliche Zuwendung gegeben sein, was nur unter der doppelten Voraussetzung zutrifft, dass ausser der Schenkungsabsicht kein anderer Rechtsgrund vorhanden ist und dass der Zuwendung keine Gegenleistung entspricht, wie dies bei den gegenseitigen Verträgen der Fall ist. Schliesslich muss eine Vereinbarung beider Parteien vorliegen. Die Schenkung ist Vertragsschluss, weshalb es zu ihrer Entstehung der Annahme durch den Beschenkten, und zwar in Kenntnis der Schenkungsabsicht bedarf (vgl. Guhl/Koller, Das Schweizerische Obligationenrecht, 9. Auflage, § 43, S. 394ff.).

d) Die Schenkungsabsicht der Ehegatten C. wie auch die Vereinbarung zwischen Schenker und Beschenkten über die Schenkung ist vorliegend unbestritten. Fraglich ist hingegen, ob ein Übergang vom Vermögen der Schenker in dasjenige der Beschenkten stattgefunden hat. In casu existieren zwei Quittungen mit gleichem Datum. Die eine bestätigt eine Barschenkung in Höhe von Fr. 200'000.– und die andere eine Anzahlung in bar in gleicher Höhe an die Liegenschaft in X.. Aufgrund der Erklärung des Pflichtigen vor dem Steuergericht, dass kein Bargeld geflossen ist, auch wenn die Parteien diesen Vorgang ausdrücklich in den Quittungen festhalten, liegt keine Vermögenszuwendung aus dem Vermögen des Schenkers in das Vermögen des Beschenkten vor. Die Quittungen attestieren vor diesem Hintergrund lediglich die Absicht der Schenker, den Pflichtigen eine Schenkung zukommen zu lassen. Insbesondere drängt sich somit die Frage auf, ob es sich vorliegend um ein simuliertes Rechtsgeschäft handelt, da es bei der Schenkung wie oben dargestellt einer unentgeltlichen Zuwendung aus dem Vermögen des Schenkers in das Vermögen des Beschenkten bedarf.

e) Gemäss Art. 18 Abs. 1 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des schweizerischen Zivilgesetzbuches, Fünfter Teil: Obligationenrecht vom 30. März 1911 (OR) ist bei Beurteilung eines Vertrages sowohl nach Form als auch nach Inhalt der übereinstimmende Wille und nicht die unrichtige Bezeichnung oder Ausdrucksweise zu beachten, die von den Parteien aus Irrtum oder in der Absicht gebraucht wird, die wahre Beschaffenheit des Vertrages zu verbergen.

Beim Scheingeschäft (Simulation) täuschen beide Parteien einverständlich einen Vertrag vor, ohne an diesen gebunden sein zu wollen. Zweck der Simulation ist regelmässig die Täuschung eines Dritten, z.B. der Steuerbehörde. Die Simulation kann sich auf den ganzen Vertrag oder auch nur auf Teile desselben beziehen. Die Rechtsfolgen bei Simulation ergeben sich aus Art. 18. Danach ist das simulierte Geschäft unwirksam, da es beiden Parteien an einem Geltungswillen fehlt. Die Unwirksamkeit des Scheingeschäftes gilt auch gegenüber Dritten (vgl. Schwenzer, OR AT, 4. Aufl., N 30.04ff.).

Es ist vorliegend aufgrund der Quittungen wie auch des Liegenschaftskaufvertrags davon auszugehen, dass die Schenker wie auch die Beschenkten die Schenkungssteuer

umgehen wollten. Denn nur wenige Wochen nach der Geldschenkung im Mai 2003 haben die Schenker und Beschenkten im Juli gleichen Jahres miteinander den Kaufvertrag über die Liegenschaft in X. geschlossen. Das Ziel des Pflichtigen und seiner Ehefrau war es, Fr. 200'000.– als Barschenkung ohne Steuerpflicht in der Schweiz zu vereinnahmen, um diese dann in die Liegenschaft in X. zu investieren. Die Vermögenszuwendung bzw. Vermögensverschiebung hat somit nicht schon per Datum der Quittungen am 17. Mai 2003 stattgefunden, sondern erst im Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft mit Vertrag vom 9. Juli 2003. In der Konsequenz bedeutet das für die Beschenkten, dass das Rechtsgeschäft der Schenkung über Bargeld in Höhe von Fr. 200'000.– nichtig ist, da die Schenkung eigentlich gar nicht in bar hat erfolgen sollen, sondern darauf ausgerichtet war, die Baselbieter Schenkungssteuer im Zusammenhang mit dem Liegenschafts Kauf zu vermeiden. Die Beschenkten können sich somit aus den Quittungen mit Datum vom 17. Mai 2003 keine Rechte ableiten.

Es ist daher zu prüfen, ob es sich beim Liegenschafts Kauf um den teilweisen schenkungsweisen Erwerb von unbeweglichem Vermögen, d.h. um eine gemischte Schenkung handelt, die nach § 3 Abs. 1 des basellandschaftlichen Schenkungssteuergesetzes der Schenkungssteuer unterliegt.

4.a) Im Steuerrecht geht es beim Tatbestand der Schenkung primär darum, die Steuerlast nach Massgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit unter Berücksichtigung weiterer verfassungsrechtlicher Vorgaben auf die Individuen zu verteilen (vgl. Schriften zum Steuerrecht, Hrsg. Markus Reich; Markus Oehrli, Die gemischte Schenkung im Steuerrecht, Schulthess, Zürich, 2000, S. 69).

b) Sowohl für die zivilrechtliche als auch für die steuerrechtliche Schenkung sind die Merkmale der Vermögenszuwendung, der Unentgeltlichkeit und des Schenkungswillens absolut begriffsnotwendig (Thomas Ramseier, Die basellandschaftliche Erbschafts- und Schenkungssteuer, Liestal, 1989, S. 57).

Bezüglich dieser Begriffsmerkmale wird auf Ziff. 3. d verwiesen. Der Schenkungswille wie auch die Unentgeltlichkeit sind vorliegend unbestritten, wobei die Vermögenszuwendung im Ergebnis nicht in der Barschenkung liegt, sondern nur im Zusammenhang mit dem Liegenschafts Kauf erfolgt ist.

c) Der Vertreter des Pflichtigen legte im Verfahren vor Steuergericht in seiner Eingabe vom 11. Februar 2009 eine Zusatzbestätigung der Ehegatten C. (Schenker) vom 3. Februar 2009 ins Recht, in welchem diese ausführen, sie hätten damals im Jahre 1975 in X. das Bauland von den Eltern S. kostenlos erhalten. Der Pflichtige habe in der Folge beim Bau des Hauses die meisten Schreinerarbeiten ausgeführt. Nach dem Verkauf des Ferienhauses in A. (Spanien) im Jahre 2003 habe man dem Pflichtigen und seiner Ehefrau den schon lang vor dem 17. Mai 2003 versprochenen Barbetrag in Höhe von Fr. 200'000.– zukommen lassen. Damit habe man gegenüber dem Pflichtigen das im Jahre 1975 erhaltene Bauland sowie die Schreinerarbeiten ausgleichen wollen. Es stellt sich deshalb höchstens die Frage, ob der teilweise Kaufpreiserlass seitens der Verkäufer an D. E. in Erfüllung einer sittlichen Pflicht erfolgt ist.

d) Bei der sittlichen Pflicht handelt es sich im Gegensatz zu den (klagbaren oder nicht klagbaren) Rechtspflichten um eine bloss moralische Verpflichtung. Nach Art. 239 Abs. 3 OR wird die Erfüllung einer sittlichen Pflicht nicht als Schenkung behandelt. Was insbesondere die belohnende Schenkung betrifft, so ist zu unterscheiden, ob damit unentgeltlich erbrachte Arbeitsleistungen abgegolten werden sollen, oder ob die Belohnung für eine Tat erbracht wird, von welcher der Zuwendende gar keinen eigenen Nutzen hat. Erscheint die Zuwendung als Entgelt für geleistete Dienste, so ist an Stelle der Erbschafts- oder Schenkungssteuer die Einkommenssteuer zu erheben (Thomas Ramseier, a.a.O., S. 61f.).

Über die vor mehr als 35 Jahren geleisteten Schreinerarbeiten bestehen gemäss dem Vertreter des Pflichtigen keine Belege, weshalb die Erklärung der Ehegatten C. die Schenkung als solche nicht zu entkräften vermag. Im Weiteren würde dies bedeuten, dass die Schenkung gegenüber dem Pflichtigen wohl als Verrechnung für vor 34 Jahren geleistete Arbeiten und somit als Lohn anzusehen wäre und gegenüber der Ehefrau des Pflichtigen trotzdem als Schenkung zu qualifizieren wäre.

5.a) Steht bei einem entgeltlichen Rechtsgeschäft eine Leistung in offenbarem Missverhältnis zur Gegenleistung, so ist gemäss § 2 Abs. 3 ESchStG der die Gegenleistung übersteigende Wert als Schenkung zu betrachten. Einer ausdrücklichen Regelung der gemischten Schenkung hätte es allerdings nicht bedurft, denn diese ist nichts anderes als eine Unterart der steuerrechtlichen (und zivilrechtlichen) Schenkung und dadurch gekennzeichnet, dass sie mit irgendeinem Entgeltlichkeitsgeschäft (wie Kauf, Miete, Leibrentenvertrag etc.) verknüpft ist. Wenn ein Grundstück Gegenstand der gemischten Schenkung ist, dann wird auf dem entgeltlichen Teil des Rechtsgeschäfts die Handänderungssteuer (§ 82 Abs. 1 lit. c StG) erhoben (vgl. Thomas Ramseier, a.a.O., S. 73).

Ein Vertrag mit nicht äquivalenten Leistungen erhöht die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Begünstigten, und zwar bereits dann, wenn der tiefstmögliche Verkehrswert der Leistung die Gegenleistung übersteigt. Eine gewisse prozentuale Überschreitung ist nicht notwendig, bereits die kleinste Überschreitung genügt. Der Begünstigte ist von Verfassungen wegen dafür steuerpflichtig (Schriften zum Steuerrecht, Hrsg. Markus Reich; Markus Oehrli, a.a.O., S. 113).

b) Die Ehegatten C. verkaufen ihre im Gesamteigentum stehende Liegenschaft an die Pflichtigen zu Gesamteigentum, und zwar nicht für die im Kaufvertrag veranschlagten Fr. 750'000.–, sondern verzichten auf einen Betrag in Höhe von Fr. 200'000.–. Die Verkäufer erhalten somit lediglich Fr. 550'000.–, was ca. 73,33% ihres ursprünglich vorgesehenen Verkaufspreises entspricht, worin auch das offensibare Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung liegt. Die Verkäufer haben den Pflichtigen somit ihre Liegenschaft mit Wissen und Willen zu einem entgegenkommenden Preis veräussert, weshalb eine gemischte Schenkung vorliegt. Der vorliegend von den Verkäufern der Liegenschaft als Schenkung ausgewiesene Betrag von insgesamt Fr. 200'000.– resp. anteilig je Fr. 50'000.– (insgesamt Fr. 100'000.–) des Verkäufers resp. der Verkäuferin an den Pflichtigen, unterliegt somit gemäss den gesetzlichen Vorschriften in § 3 Abs. 1 ESchStG der Schenkungssteuer.

Deshalb sind die Begehren des Pflichtigen auf Verzicht einer Besteuerung dieser Zuwendungen abzuweisen.

c) Bezüglich der Aufteilung des Gesamtbetrages in vier gleiche Anteile ist auszuführen, dass die Ehegatten C. gemäss dem Kaufvertrag vom 9. Juli 2003 die Liegenschaft in X. zu Gesamteigentum besessen haben. Die Übernahme erfolgte von den Pflichtigen ebenfalls zu Gesamteigentum.

Haben gemäss Art. 652 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 mehrere Personen, die durch Gesetzesvorschrift oder Vertrag zu einer Gemeinschaft verbunden sind, eine Sache kraft ihrer Gemeinschaft zu Eigentum, so sind sie Gesamteigentümer, und es geht das Recht eines jeden auf die ganze Sache.

Im Gegensatz zum Miteigentum gibt es beim Gesamteigentum jedoch keine ausgeschiedenen Quoten oder Bruchteile, welche einem Eigentümer zuordenbar wären, sondern nur interne Anteile. Das Recht des Einzelnen geht somit auf die ganze Sache. Im Falle einer Teilung von Gesamteigentum ist, wo es nicht anders bestimmt ist, nach den Regeln in Art. 654 Abs. 2 ZGB zu verfahren. Eine Teilung erfolgt danach gemäss den Vorschriften über das Miteigentum. Gemäss Art. 646 Abs. 2 bedeutet dies, dass die Eigentümer intern je zur Hälfte an der Sache beteiligt sind.

Die Steuerverwaltung ist mangels genauerer Vereinbarungen betreffend die Geldschenkung davon ausgegangen, dass die Pflichtigen den Schenkungsbetrag in Höhe von Fr. 200'000.– je zu gleichen Teilen erhalten haben, wobei sie ausserdem angenommen hat, dass die Schenker je zu gleichen Teilen geschenkt haben. Diese Aufteilung wurde von den Pflichtigen nicht bestritten. Es ist daher festzustellen, dass die Steuerverwaltung den Schenkungsbetrag von Fr. 200'000.– zu Recht in je 4 × Fr. 50'000.– aufgeteilt hat.

d) Die Rechnung Nr. 000 ist zudem fehlerhaft. Beim Pflichtigen D. E. handelt es sich, entgegen der Auffassung der Steuerverwaltung, um den Bruder der Schenkerin B. C. und nicht um deren Schwager. Demzufolge ist der Ehemann der Schenkerin, d.h. A. C. der Schwager des Pflichtigen D. E. Daraus folgt einerseits, dass sich die Steuerbelastung für die von B. C. erhaltenen Fr. 50'000.– des Beschenkten D. E. von 25,20% auf 9,45% zu senken ist. Dagegen ist die Steuerbelastung des Beschenkten für die von A. C. erhaltenen Fr. 50'000.– in der Rechnung Nr. 001 zu Recht mit 25,20% festgelegt worden.

e) Der Vertreter des Pflichtigen führt in seiner Eingabe an das Steuergericht vom 11. Februar 2009 aus, dass der Vertreter der Schenker Herr V. bei der Steuerverwaltung vor der Abwicklung des Verkaufs bzw. Kaufs der Liegenschaft in X. bei der Steuerverwaltung vorstellig geworden sei, um mögliche steuerrechtliche Folgen abzuklären. Wie der Vertreter selbst darlegt, bestehen darüber aber keine schriftlichen Dokumentationen, weshalb die damaligen Auskünfte der Steuerverwaltung bezüglich der steuerlichen Folgen nicht mehr nachvollziehbar sind und sich der Pflichtige daher aus diesen Informationen nichts zu seinen Gunsten ableiten kann.

Aus all diesen Gründen ist der Hauptantrag des Vertreters des Pflichtigen, die Schenkungssteuer für den Pflichtigen aufzuheben, abzuweisen.

6. Eventualiter beantragt der Vertreter des Pflichtigen, die Schenkungssteuer sei nach dem Grundsatz der Bewertung zum Verkehrswert im Zeitpunkt des Vermögensübergangs nach § 15 ESchStG lediglich auf einem Betrag von total Fr. 100'000.– zu erheben, da der festgelegte Wert der Liegenschaft in X. zum Zeitpunkt des Verkaufs nicht dem tatsächlichen Verkehrswert entsprochen habe.

Hierzu ist auszuführen, dass der im öffentlich beurkundeten Verkaufsvertrag vereinbarte Preis von Fr. 750'000.– von den Käufern akzeptiert wurde und demzufolge bindend ist. Der erzielte Preis entspricht somit dem tatsächlichen Verkehrswert. Ausserdem ist gemäss dem Verkaufsauftrag an die F. AG vom 15. Juni 2001 der Preis der Liegenschaft mit höchstens Fr. 850'000.– und mindestens Fr. 760'000.– angesetzt worden. Im Weiteren ist aus dem Verkaufsvertrag vom 9. Juli 2003 auf S. 2 wie auch aus dem Grundbuchauszug vom 4. Dezember 2000 ersichtlich, dass insgesamt Schuldbriefe in Höhe von Fr. 600'000.– bei der Bank Z. eingetragen waren, was bei der Annahme einer Gewährung von Grundpfandrechten durch die hypothekenzierende Bank bis zu 75% des Verkehrswertes einem solchen von Fr. 800'000.– (100%) entsprechen würde. Der Versicherungswert (Neuwertversicherung) der Liegenschaft lag zudem bei über Fr. 700'000.–, wobei darin der Landpreis noch nicht inbegriffen ist. Dass die Liegenschaft zeitweise gemäss Inserat von der F. AG auch für Fr. 650'000.– zum Verkauf ausgeschrieben war, ist kein Beweis dafür, dass der Wert der Liegenschaft mit Fr. 750'000.– generell zu hoch angesetzt wurde.

Aus diesen Gründen erweist sich auch der Eventualantrag des Vertreters des Pflichtigen als unbegründet und ist abzuweisen.

Aus all diesen Gründen erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

7. Entsprechend der Tatsache, dass die grundsätzliche Steuerpflicht des Pflichtigen bejaht wird und der Rekurrent mit seinen Begehren nicht durchgedrungen ist, sind dem Rekurrenten die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 900.– aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]) und ist ihm keine Parteischädigung zuzusprechen (§ 130 StG i.V.m. § 21 VPO).

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird, soweit es um die Aufhebung der Schenkungssteuer geht, abgewiesen.

Im Übrigen werden die Schenkungssteuerrechnungen mit Nr. 000 und Nr. 001 vom 19. August 2005 bzgl. dem Rekurrenten D. E. aufgehoben.

2. Die Steuerverwaltung wird angewiesen, D. E. für die Schenkung von seiner Schwester B. C. in Höhe von Fr. 50'000.– zum Satz von 9,45% und für die Schenkung von seinem Schwager A. C. in Höhe von Fr. 50'000.– zum Satz von 25,20 % zu veranlagern.

3. ...

4. ...

5. ...