

Schenkungssteuer

Offensichtliches Missverhältnis und Schenkungswille

Entscheidung des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 28. August 2015

Bei einem angenommenen Missverhältnis von effektivem Kaufpreis und geschätztem Verkehrswert müssen alle konkreten Gesichtspunkte geprüft werden, so auch die Sanierungsbedürftigkeit, Lage und Verwertbarkeit einer Liegenschaft. Bei Annahme einer gemischten Schenkung muss der Schenkungswille als steuerbegründendes Element von der Steuerbehörde nachgewiesen werden. Ein Schenkungswille ist nicht leichthin anzunehmen, insbesondere dann, wenn es sich um fremde Drittpersonen handelt und auch andere Gründe für einen schnellen Verkauf sprechen.

Sachverhalt:

1. Der Rekurrent erwarb die Liegenschaft «L.» in G. (Parzelle Nr. 001), welche ursprünglich dem im Jahre 2008 verstorbenen Ehepaar A. und B. S. gehört hatte. Die Schwester der Frau B. S., Frau C. D., wohnhaft in M. (Deutschland), war von dieser in ihrer letztwilligen Verfügung vom 4. März 1995 als Vorerbin und der Verein X. als Nacherben der Liegenschaft «L.» eingesetzt worden. Gestützt auf die letztwillige Verfügung wurde die Sicherungs- und Auslieferungspflicht der Liegenschaft zugunsten des Vereins X. im Grundbuch vorgemerkt. Die Liegenschaft wurde schliesslich am 26. Januar 2012 von der Vorerbin unter Mitwirkung der Nacherbin an den Rekurrenten zu einem Preis von Fr. 990'000.– verkauft und die Vormerkung im Grundbuch gelöscht. Aufgrund des von der Steuerverwaltung ermittelten Verkehrswerts der Liegenschaft von Fr. 1'337'000.– wurde die Differenz zwischen Verkehrswert und Verkaufspreis abzüglich eines Freibetrags von Fr. 10'000.– mit Veranlagungsverfügung der Schenkungssteuer vom 2. Dezember 2013 zu einem Steuersatz von 30 % besteuert und vom Pflichtigen eine Schenkungssteuer von Fr. 101'100.– erhoben.

2. Hiergegen erhob der Pflichtige mit Schreiben vom 17. Dezember 2013 Einsprache und führte aus, den ermittelten Verkehrswert könne er nicht nachvollziehen. Er habe die Liegenschaft zu einem fairen Preis von Fr. 990'000.– gekauft. Nach einem ersten Angebot seinerseits seien andere Käufer gesucht worden, da ein höherer Preis erzielt werden sollte. Nach eineinhalb Jahren habe sich herausgestellt, dass niemand das Objekt habe kaufen wollen, weshalb der Zuschlag schliesslich an ihn gegangen sei. Der von der Steuerverwaltung angenommene Verkehrswert von Fr. 1'337'000.– sei somit nicht realistisch und es könne von einer Schenkung nicht die Rede sein.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 4. März 2015 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Das Gebäude sei von der Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren wie folgt geschätzt worden: Der Neuwert von Fr. 2'272'000.– sei indiziert worden. Weiter sei das Baujahr 1979 und die entsprechende Altersentwertung berücksichtigt worden. Dies habe einen Zustandswert ergeben, zu welchem noch die Baunebenkosten hinzugerechnet worden seien, was einen Gebäudewert von insgesamt Fr. 1'774'432.– ergeben habe.

Die Parzelle Nr. 001 GB G. weise eine Fläche von insgesamt 1'440 m² auf und liege in der Landwirtschaftszone, welche mit Fr. 50.– anstelle dem von der kantonalen Steuerverwaltung für Landwirtschaftsland praxisgemäss verwendeten Quadratmeterpreis von Fr. 3.– bis 10.– bewertet worden sei. Diese Abweichung gründe darin, dass die Parzelle zwar in der Landwirtschaftszone liege, aber mit einem Wohnhaus bebaut sei. Aus Gründen der Rechtssicherheit würde der Schätzung neu ein Quadratmeterpreis von Fr. 10.– zugrunde gelegt. Da es sich bei der darauf befindlichen Liegenschaft um eine Ertragsliegenschaft handle, sei zusätzlich der Ertragswert zu berechnen. Der adäquate Mietzins ertrag von Fr. 100'800.– pro Jahr werde mit 7.5% kapitalisiert, was einen Ertragswert von Fr. 1'344'000.– ergebe. Daraus errechne sich nach der sog. Praktikermethode in der Folge ein Verkehrswert von Fr. 1'455'208.–. Bei Anwendung eines Abzugs von 9% für latente Grundstücksgewinn- und Handänderungssteuern belaufe sich der Verkehrswert damit auf total Fr. 1'324'239.–. Streng ausgelegt hätte dieser Abzug nur bis 5% betragen dürfen. Aufgrund der vorliegenden speziellen Konstellation werde jedoch darauf verzichtet, die Schätzung entsprechend zu korrigieren. Im Ergebnis reduziere sich die Bemessungsgrundlage der angefochtenen Schenkungssteuerverfügung somit auf Fr. 324'000.–, was neu eine Schenkungssteuer von Fr. 97'200.– zur Folge habe.

4. Gegen diesen Einsprache-Entscheid erhob der Pflichtige mit Schreiben vom 1. April 2015 Rekurs mit dem Begehren, die Veranlagung sei ersatzlos aufzuheben. Der Eingabe legte er Fotos der Liegenschaft sowie eine Zusammenstellung der bereits vorgenommenen Renovations- und Sanierungsarbeiten bei. Ergänzend zur Einsprache vom 17. Dezember 2013 führte er im Wesentlichen aus, die Steuerverwaltung nehme einen geschätzten Neuwert von Fr. 2'272'000.– an, ohne den Unterhalt und Renovationsbedarf zu berücksichtigen. Das Haus sei komplett sanierungsbedürftig und teilweise nicht bewohnbar gewesen. So habe er auf der Suche nach einer Hypothek auch von den Banken zu hören bekommen, dass man dieses Abrissobjekt nicht mitfinanzieren würde. Die Kosten für die bisher vorgenommenen Sanierungsarbeiten würden rund Fr. 550'000.– betragen.

5. Mit Vernehmlassung vom 12. Juni 2015 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Der Neuwert von Fr. 2'720'000.– habe dem seinerzeit von der Gebäudeversicherung festgesetzten Wert entsprochen. Unter Berücksichtigung des Zustands- und Ertragswertes sowie nach Abzug der latenten Grundstücksgewinn- und Handänderungssteuer sei der Verkehrswert der Liegenschaft mit Fr. 1'324'239. festgesetzt worden. Insbesondere in Hinblick darauf, dass das Ehepaar A. und B. S. Mieterträge (inklusive dem anteiligen Eigenmietwert der selbst be-

wohnten Wohneinheit) im Umfang von rund Fr. 130'000.– erwirtschaftet habe, sei die Ermittlung des Verkehrswertes sehr moderat und zugunsten des Steuerpflichtigen vorgenommen worden. Zwischen Leistung und Gegenleistung herrsche ein offensichtliches Missverhältnis, weshalb es folgerichtig erscheine, dass der ermittelte Differenzbetrag mit der Schenkungssteuer belegt worden sei.

6. Anlässlich der heutigen Verhandlung legte der Rekurrent eine Schätzung der von Gunten Partner GmbH vom 15. November 2011, welche vom Erbschaftsverwalter des Nachlasses der Ehegatten S., Herrn K., in Auftrag gegeben worden war, sowie Baupläne der Liegenschaft ins Recht. Die Parteien hielten an ihren Begehren fest.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 19 des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 7. Januar 1980 (ESchStG) i.V.m. § 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.

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

2. Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob die Steuerverwaltung den Verkauf der Liegenschaft «L. 12» zum Kaufpreis von Fr. 990'000.– zu Recht als gemischte Schenkung qualifiziert und vom Pflichtigen eine Schenkungssteuer erhoben hat.

Gemäss § 2 Abs. 1 ESchStG gilt als Schenkung im Sinne dieses Gesetzes jede freiwillige und unentgeltliche Zuwendung von Geld, Sachen oder Rechten irgendwelcher Art mit Einschluss des Erbauskaufes (Art. 495 des Bundesgesetzes über das Schweizerische Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 [ZGB]) und der Stiftung (Art. 80 ff. ZGB) sowie der schenkungsweise Erlass von Verbindlichkeiten. Steht bei einem entgeltlichen Rechtsgeschäft die eine Leistung in einem offenbaren Missverhältnis zur Gegenleistung, so wird der durch die Gegenleistung nicht gedeckte Wert gemäss § 2 Abs. 3 ESchStG einer Schenkung gleichgestellt. Ist ein Grundstück Gegenstand einer solchen gemischten Schenkung, so wird auf dem entgeltlichen Teil des Rechtsgeschäfts die Handänderungssteuer und auf dem restlichen Teil die Schenkungssteuer erhoben (§ 82 Abs.1 lit. c StG e contrario; Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 73 N 14; Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Liestal 1998, S. 125).

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. 394 ff.). Der Zuwendende muss Wissen und Willen bezüglich der Vermögenszuwendung und der Unentgeltlichkeit haben (Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 11. Juni 2010, 510 10 16, E. 3b; vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, SR 2006.00005, E. 1.1 mit weiteren Hinweisen).

Auch im Steuerrecht sind für das Vorliegen einer Schenkung die Merkmale der Vermögenszuwendung, der Unentgeltlichkeit und des Schenkungswillens absolut begriffsnotwendig (Ramseier, Die basellandschaftliche Erbschafts- und Schenkungssteuer, Liestal 1989, S. 56 ff.; Nefzger/Simonek/Wenk, a.a.O., § 73 N 12). Dasselbe gilt für die gemischte Schenkung im Sinne von § 2 Abs. 3 ESchStG. Unentgeltlichkeit wird hier angenommen, wenn ein offenkundiges Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung besteht. Wie bei jeder Schenkung ist zudem der Schenkungswille erforderlich, das heisst der Zuwendende muss die Gegenleistung bewusst niedriger ansetzen als seine eigene Leistung, mit dem Willen, die Differenz dem Empfänger unentgeltlich zukommen zu lassen (Ramseier, a.a.O., S. 73 und 75; Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 118 Ia 497, E. 2bb; BGE 65 I 212, 213; Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons-Basellandschaft [VGE] vom 27. August 1997, publiziert in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Band XIV, S. 5 ff.)

Unbestritten ist, dass mit dem Verkauf der Liegenschaft am 26. Januar 2012 zu einem Kaufpreis von Fr. 990'000.– eine Vermögenszuwendung an den Rekurrenten erfolgt ist. Im Folgenden wird zu prüfen sein, ob auch die weiteren Voraussetzungen der gemischten Schenkung, also die Unentgeltlichkeit im Sinne eines offenkundigen Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung und der Schenkungswille, erfüllt sind.

3. Zu prüfen ist demnach, ob die Steuerverwaltung zu Recht von einem offenkundigen Missverhältnis zwischen dem Kaufpreis von Fr. 990'000.– und dem Verkehrswert der Liegenschaft ausgegangen ist.

Es gilt die natürliche Vermutung, dass der Verkehrswert mit dem Kaufpreis übereinstimmt. Dass der Verkehrswert zum vereinbarten Kaufpreis in einem offenkundigen

Missverhältnis steht, ist grundsätzlich von der Steuerbehörde nachzuweisen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 220 N 104).

In ihrem Einsprache-Entscheid vom 4. März 2015 stützt sich die Steuerverwaltung auf ihre eigene Schätzung und geht von einem Verkehrswert der Liegenschaft von gerundet Fr. 1'324'000.– aus. Von diesem Betrag ist der Verkaufspreis von Fr. 990'000.– abzuziehen, woraus eine Differenz zum Verkehrswert von Fr. 334'000.– resultiert. Dies entspricht einem Prozentsatz von rund 25%. Die von der Steuerverwaltung vorgenommene Verkehrswertberechnung ist dem Grundsatz nach nicht zu beanstanden, doch erscheint fraglich, ob die vom Rekurrenten vorgebrachte Sanierungsbedürftigkeit der Liegenschaft darin zu Recht unberücksichtigt geblieben ist. Der Pflichtige brachte diverse Unterlagen wie Fotos der Liegenschaft und eine Zusammenstellung der Sanierungsarbeiten bei, welche die Vermutung nahe legen, dass die Liegenschaft im Verkaufszeitpunkt einen hohen Renovationsbedarf aufwies und die Bewohnbarkeit zumindest in einigen Wohneinheiten nicht mehr gegeben und die Vermietbarkeit eingeschränkt war. Wie aus der anlässlich der heutigen Verhandlung vom Rekurrenten ins Recht gelegten Schätzung der von Gunten Partner GmbH ersichtlich wird, wurde der Verkehrswert der Liegenschaft am 15. November 2011, also nur kurze Zeit vor dem Verkauf der Liegenschaft am 26. Januar 2012 an den Rekurrenten, auf Fr. 660'000.– geschätzt. Anhand der ebenfalls anlässlich der heutigen Verhandlung beigebrachten Baupläne ist zudem erkennbar, dass es sich um ein nicht marktkonformes und schwierig handelbares 6-Familienhaus handelt, welches in der Landwirtschaftszone liegt. Damit erscheint auch das Vorbringen des Rekurrenten, dass die Bemühungen der Eigentümerschaft die Liegenschaft zu einem höheren Preis als Fr. 990'000.– zu verkaufen fehlschlügen, plausibel. Dies wird auch durch die soeben erwähnte Schätzung bestätigt, worin eine Vermietbarkeit oder Verkäuflichkeit ausdrücklich als schwierig bezeichnet wird. Ein Verkehrswert von Fr. 1'324'000.– und das Vorliegen eines offensichtlichen Missverhältnisses zum Kaufpreis von Fr. 990'000.– erscheint aus all diesen Gründen zumindest zweifelhaft.

4. Weiter ist zu prüfen, ob der Verkauf der Liegenschaft zum Preis von Fr. 990'000.– mit einer Schenkungsabsicht verbunden war.

Da es sich um steuerbegründende Tatsachen handelt, trägt die Steuerbehörde die Beweislast für das Vorliegen einer Schenkung im Allgemeinen und des Schenkungswillens im Besonderen. Der Schenkungswille darf lediglich dann vermutet werden, wenn alle übrigen Elemente einer steuerpflichtigen Schenkung (Zuwendung, Bereicherung, Unentgeltlichkeit) erfüllt und auch die Beziehungen zwischen den beteiligten Personen genügend nah sind. Insbesondere bei Verwandtschaft oder Freundschaft zwischen den Parteien, bei hohem Alter, schlechter Gesundheit oder guten Vermögensverhältnissen des Zuwendenden sowie bei Bedürftigkeit des Empfängers spricht eine natürliche Vermutung für den Schenkungswillen. Nur wenn der Schenkungswille aufgrund solcher Umstände zu vermuten ist, obliegt es dem Beschenkten, Gründe für dessen Fehlen darzutun (StGE vom 11. Juni 2010, 510 10 16, E. 3b; vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, SR 2006.00005, E. 1.1 mit weiteren Hinweisen).

Aus der Tatsache allein, dass der Veräusserungspreis unter dem objektiven Verkehrswert liegt, darf nicht auf das Vorliegen eines Zuwendungswillens geschlossen werden, können doch die Vertragsparteien vielerlei Gründe haben, für eine Sache oder Leistung einen über bzw. unter dem objektiven Verkehrswert liegenden Betrag zu bezahlen bzw. zu verlangen (BGE 118 Ia 497, E. 2bb; BGE 65 I 212, 213; VGE vom 27. August 1997, publiziert in: BStPra, Band XIV, S. 5 ff.). Bei Rechtsgeschäften unter sich nicht nahestehenden Personen ist in aller Regel davon auszugehen, dass der vereinbarte Preis den Marktverhältnissen entspricht (Imthurn in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, § 142 N 11).

Damit obliegt es der Steuerbehörde, nicht nur ein offenes Missverhältnis zwischen Verkehrswert und Kaufpreis, sondern auch eine besondere Beziehung zwischen den Parteien nachzuweisen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 220 N 104).

Die Steuerverwaltung begründet die Erhebung der Schenkungssteuer damit, dass zwischen dem von ihr angenommenen Verkehrswert der Liegenschaft und dem vereinbarten Kaufpreis von Fr. 990'000.– eine Differenz von Fr. 334'000.– liege und damit ein offenes Missverhältnis vorhanden sei. Das Vorliegen einer Schenkungsabsicht wird von ihr weder im Einsprache-Entscheid vom 4. März 2015 noch in ihrer Vernehmlassung vom 12. Juni 2015 ausgeführt, sondern einzig auf Grundlage des von ihr ermittelten Missverhältnisses vermutet. Dies widerspricht der vorgenannten Rechtsprechung, wonach allein aufgrund der Tatsache, dass der Veräusserungspreis unter dem objektiven Verkehrswert liegt, nicht auf das Vorliegen eines Schenkungswillens geschlossen werden darf (vgl. Erwägung 4b hiervor). Im Übrigen ist, wie bereits ausgeführt, ohnehin zweifelhaft, ob überhaupt ein solches offensichtliches Missverhältnis gegeben ist (vgl. Erwägung 3b hiervor).

Wie bereits dargelegt wurde, darf ein Schenkungswille lediglich dann vermutet werden, wenn die Beziehung zwischen den Parteien genügend nah ist. Im vorliegenden Fall wurde die Liegenschaft von der Vorerbin im Einverständnis des als Nacherben eingesetzten Vereins X. an den Rekurrenten verkauft. Wie sich anlässlich der heutigen Verhandlung ergab, fanden die eigentlichen Verkaufsverhandlungen ausschliesslich zwischen dem Rekurrenten und dem Erbschaftsverwalter statt. Der Rekurrent hat gemäss seinen Aussagen weder zur Eigentümerin der Liegenschaft noch zu Organen des Vereins X. Kontakt gehabt. Dass sich die Parteien in irgendeiner Weise besonders nahe gestanden hätten, ist somit unwahrscheinlich und wird von der Steuerverwaltung auch nicht nachgewiesen. Im Übrigen ist auch nicht ersichtlich, inwiefern der Verein X. als wirtschaftlich Begünstigter freiwillig auf realisierbare Einnahmen aus diesem Liegenschaftsverkauf verzichtet haben sollte. Vielmehr besteht Grund zur Annahme, dass die rund 80-jährige, in Deutschland wohnhafte Eigentümerin, die Liegenschaft abstossen wollte, war letztere doch wie gesehen offenbar umfassend sanierungsbedürftig und schwer verkäuflich (vgl. Erwägung 3b hiervor).

Aus all diesen Gründen ist davon auszugehen, dass mit dem Liegenschaftsverkauf zu einem Kaufpreis von Fr. 990'000.– an den Rekurrenten keine Schenkungsabsicht verbunden war. Damit kann letztlich auch offenbleiben, ob zwischen dem Verkehrswert der Liegenschaft und dem hierfür bezahlten Kaufpreis tatsächlich ein offenes Missverhältnis besteht.

5. Zusammenfassend ergibt sich, dass mangels Nachweis eines Schenkungswillens bzw. einer besonders engen Beziehung zwischen der Verkäuferin und dem Rekurrenten als Käufer der Tatbestand der gemischten Schenkung im Sinne von § 2 Abs. 3 EschStG nicht erfüllt ist.

Der Rekurs erweist sich damit als begründet und ist gutzuheissen.

6. Ausgangsgemäss sind dem Rekurrenten keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]).

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.
2. ...
3. ...