

Schenkungssteuer

Missverhältnis und Schenkungswille

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 10. Januar 2020

Die Annahme einer steuerlich relevanten gemischten Schenkung setzt einerseits ein offensichtliches Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung voraus. Dies trifft bei einer grundbuchlich vollzogenen Eigentumsübertragung von 45 Prozent an einem Eigenheim für 45'000 Franken zweifellos zu, wenn dieses zeitlich davor zu einem Preis von 900'000 Franken erworben wurde. Andererseits muss darin auch eine erkennbare Schenkungsabsicht liegen, was bei langjährigen Lebenspartnern durchaus anzunehmen ist.

Sachverhalt:

A. Der Pflichtige erwarb mit Vertrag vom 28. Mai 2010 zusammen mit B. die Parzellen Nr. 1 und Nr. 2 Grundbuch G. für Fr. 900'000.– zu Miteigentum. Die Kaufpreistilgung erfolgte gemäss Vertrag durch eine Hypothek von Fr. 600'000.– und der Bezahlung von Fr. 300'000.–. Mit Mutation in derselben öffentlichen Urkunde wandelten die beiden Käufer ihre Miteigentumsanteile in Grundstücke mit eigenen Grundbuchblättern um:

- Miteigentum an Grundstück Nr. 1
 - A., 5/100 Miteigentumsanteil, MV
 - B., 95/100 Miteigentumsanteil, MX
- Miteigentum an Grundstück Nr. 2
 - A., 5/100 Miteigentumsanteil, MW
 - B., 95/100 Miteigentumsanteil, MY

Mit Vertrag vom 2. Juli 2015 kaufte der Pflichtige je einen Miteigentumsanteil von 45/100 der Grundstücke Nr. MX und Nr. MY zu einem Preis von insgesamt Fr. 45'000.–.

Mit Verfügung zur Schenkungssteuer Nr. ES 2015/1-0 vom 31. Mai 2017 wurde der Pflichtige mit einem Steuersatz von 15 Prozent zur Zahlung einer Schenkungssteuer von Fr. 4'500.– verpflichtet. Die Steuerverwaltung rechnete gemäss dem Kaufvertrag vom 28. Mai 2010 mit einem Verkehrswert von Fr. 405'000.– für die 45/100 Miteigentumsanteile. Abzüglich der hälftigen Hypothek von Fr. 300'000.– sowie des vom Pflichtigen bezahlten Kaufpreises von Fr. 45'000.– errechnete sie so eine (gemischte) Schenkung im Umfang von Fr. 60'000.–.

B. Der Pflichtige erhob mit Schreiben vom 17. Juni 2017 Einsprache und begehrte die Aufhebung der Veranlagungsverfügung zur Schenkungssteuer Nr. ES 2015/1-0. Zur Begründung führte er u.a. aus, der Kaufpreis der Liegenschaften von Fr. 900'000.– sei gemäss Kaufvertrag vom Jahr 2010 zu Fr. 800'000.– fremdfinanziert, die restlichen Fr. 100'000.– würden aus Eigenmitteln von ihm (5 Prozent) und B. (95 Prozent) stammen. Im Jahr 2015 habe er von B. einen Miteigentumsanteil von 45/100 von Fr. 100'000.– mit einem Wert von Fr. 45'000.– zu eben diesem Preis erworben. Das Haus habe B. im Zeitpunkt des Verkaufs nur zu 95/100 von Fr. 100'000.– gehört; sie könne ihm nicht schenken, was ihr nicht gehöre. Der Kaufpreis sei angemessen und von einer Schenkung könne keine Rede sein.

Mit Einspracheentscheid vom 18. Juni 2019 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, die Veräusserung der 45/100 Miteigentumsanteile stehe in einem offenbaren Missverhältnis zum Kaufpreis von Fr. 45'000.–. Es liege eine gemischte Schenkung in Höhe von Fr. 360'000.– gemäss § 2 Abs. 3 des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 7. Januar 1980 vor. Massgeblich für die Eigentumsverhältnisse seien einzig die grundbuchrechtlichen Angaben. Kulanterweise habe die Steuerverwaltung die Hypothekarschulden in Höhe

von Fr. 300'000.– vom Betrag der gemischten Schenkung abgezogen, so dass die Steuer lediglich auf eine Schenkung von Fr. 60'000.– erhoben werde. Die Schenkungssteuer in Höhe von Fr. 4'500.– sei korrekt erhoben worden.

C. Mit Schreiben vom 14. Juli 2019 erhebt der Pflichtige Rekurs und beantragt, (1) die Veranlagungsverfügung zur Schenkungssteuer Nr. ES 2015/1-0 sei aufzuheben und die am 4. Juli 2017 bereits bezahlte Steuer inkl. Zins von 0,2 Prozent sei ihm zurückzuerstatten; (2) die Gerichtskosten seien der veranlagenden Stelle zu belasten; (3) ihm sei eine Parteientschädigung von Fr. 500.– zu entrichten. Zur Begründung macht er u.a. geltend, massgebend für den Kaufpreis seien nicht nur die Aktivposten, sondern auch die Differenz zwischen Aktiven und Passiven. Die Passiven (Fr. 800'000.–) würden sich einerseits zusammensetzen aus einer grundpfandrechtlich abgesicherten Hypothek über Fr. 600'000.–, für welche B. und er solidarisch haften würden, und andererseits aus einem privaten Darlehen der Eltern von B., hinsichtlich diesem mit den Beteiligten abgesprochen worden sei, dass auch er dafür solidarisch haften werde, insbesondere nach Erhöhung seines Eigentumsanteils. Grundbuchrechtlich habe er 45/100 Eigentum von B. gekauft (Aktiven Fr. 405'000.–) und gleichzeitig auch 45/100 der auf der Liegenschaft lastenden Schulden übernommen (Passiven Fr. 360'000.–), was den von ihm entrichteten Kaufpreis von Fr. 45'000.– ergebe. Somit bestehe keinerlei Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung.

Mit Vernehmlassung vom 12. August 2019 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führt sie im Wesentlichen aus, dass das von B. bei ihren Eltern aufgenommene persönliche Darlehen in der Höhe von Fr. 250'000.– weder hypothekarisch abgesichert sei, noch partizipiere der Rekurrent daran, weswegen die Berechnung des Rekurrenten unzutreffend sei. 45 Prozent des Verkehrswerts der Grundstücke im Jahr 2010 (Fr. 900'000.–) ergebe einen Betrag von Fr. 405'000.–, abzüglich der hälftig übernommenen Hypothek von Fr. 300'000.– resultiere ein Nettowert von Fr. 105'000.–. Davon werde der vom Rekurrenten bezahlte Kaufpreis von Fr. 45'000.– abgezogen, was schliesslich einen Schenkungsbetrag von Fr. 60'000.– ergebe.

Mit Replik vom 9. Dezember 2019 beantragt der Pflichtige erneut die Gutheissung des Rekurses. Zur Begründung macht er geltend, er habe an dem Darlehen, welches B. bei ihren Eltern aufgenommen hat, ebenfalls partizipiert und demnach keine Schenkung von B. erhalten. Nach der Handänderung hätten er und B. im Jahr 2015 die gemeinsamen Schulden von insgesamt Fr. 850'000.– (Fr. 600'000.– Hypothek und Fr. 250'000.– Darlehen) auf Fr. 300'000.– reduziert. Die beigelegten Kontoauszüge würden belegen, dass er alleine Fr. 300'000.– der gemeinsamen Hypothek im Jahr 2015 amortisiert habe. Im Gegenzug habe B. das gemeinsame Darlehen von ihren Eltern (Fr. 250'000.–) amortisiert. Wäre er nicht Vertragspartei des Darlehens gewesen, hätten B. und er die Zahlung an die Bank in Höhe von Fr. 300'000.– gemeinsam finanziert. Hinzu komme, dass B. und er den Zins zur Amortisation des Darlehens von ihrem gemeinsamen Konto bezahlt hätten.

Anlässlich der heutigen Hauptverhandlung halten die Parteien an ihren Begehren fest.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 19 Abs. 2 des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 7. Januar 1980 (ESchStG, SGS 334) 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. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 10'000.– pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Vorliegend ist zu beurteilen, ob die Rekursgegnerin den Verkauf von je 45/100 der Grundstücke Nr. MX und Nr. MY Grundbuch G. zu einem Preis von insgesamt Fr. 45'000.– zu Recht als gemischte Schenkung qualifiziert und vom Rekurrenten eine Schenkungssteuer erhoben hat.

2.1. 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 (vgl. Art. 495 des Bundesgesetzes über das Schweizerische Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]) und der Stiftung (vgl. 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; Thomas P. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 73 N 14; Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Liestal 1998, S. 125).

Unter Schenkungen werden in erster Linie Rechtsgeschäfte im zivilrechtlichen Sinne verstanden. Die Schenkung beinhaltet 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. Des 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 zweiseitigen 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 (Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 28. August 2015, 510 15 25, E. 2b). Der Zuwendende muss Wissen und Willen bezüglich der Vermögenszuwendung und der Unentgeltlichkeit haben (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 (Thomas Ramseier, Die basellandschaftliche Erbschafts- und Schenkungssteuer, Liestal 1989, S. 56 ff.; Thomas P. 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 offenes 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 (Thomas 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.; StGE vom 28. August 2015, 510 15 25, E. 2c)

Unbestritten ist, dass mit dem Verkauf von je 45/100 Miteigentumsanteil an den Grundstücken Nr. MX und Nr. MY am 2. Juli 2015 eine Vermögenszuwendung an den Rekurrenten erfolgt ist. Im Folgenden ist zu prüfen, ob auch die weiteren Voraussetzungen der gemischten Schenkung, also die Unentgeltlichkeit im Sinne eines offenbaren Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung und der Schenkungswille, erfüllt sind.

2.2. Zu prüfen ist demnach, ob die Steuerverwaltung zu Recht von einem offenbaren Missverhältnis zwischen dem Kaufpreis von Fr. 45'000.– und dem Verkehrswert der Liegenschaften ausgegangen ist.

Es gilt die natürliche Vermutung, dass der Verkehrswert mit dem Kaufpreis übereinstimmt. Dass der Verkehrswert zum vereinbarten Kaufpreis in einem offenbaren Missverhältnis steht, ist grundsätzlich von der Steuerbehörde nachzuweisen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage Zürich 2013, § 220 N 104).

Die Steuerverwaltung führt im Einspracheentscheid vom 18. Juni 2019 aus, dass der Verkehrswert der veräusserten 45/100 Miteigentumsanteile Fr. 405'000.– betrage und in einem offensichtlichen Missverhältnis zum Kaufpreis von Fr. 45'000.– stehe. Der Rekurrent ist der Ansicht, dass der Ver-

kehrswert der 45/100 Miteigentumsanteile (Fr. 405'000.–) abzüglich 45/100 der übernommenen Passiven (Fr. 800'000.–) dem Kaufpreis von Fr. 45'000.– entspreche, weswegen kein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vorliege. Anlässlich der Hauptverhandlung erklärt der Rekurrent, dass er mit B. noch vor dem Erwerb der 5/100 Miteigentumsanteile im Jahr 2010 abgesprochen hätte, dass er sowohl für die Hypothek als auch für das private Darlehen entsprechend seinem Eigentumsanteil hafte. Somit habe er mit der Erhöhung seines Miteigentumsanteils auf 50 Prozent auch 50 Prozent der Hypothek und des Darlehens übernommen.

Der Verkehrswert der Liegenschaften Nr. 1 und Nr. 2 Grundbuch G. beträgt gemäss öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 28. Mai 2010 Fr. 900'000.– und ist vorliegend unbestritten.

Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 28. Mai 2010 haben der Rekurrent und B. die Liegenschaften Nr. 1 und Nr. 2 Grundbuch G. für Fr. 900'000.– zu Miteigentum erworben (Rekurrent 5/100; B. 95/100). Die Tilgung des Kaufpreises erfolgte einerseits durch eine Hypothek von Fr. 600'000.–, für welche der Rekurrent und B. solidarisch hafteten, und andererseits durch die Bezahlung der Restkaufsumme von Fr. 300'000.–. Die Restkaufsumme setzte sich zusammen aus Fr. 95'000.– Eigenmittel von B., Fr. 5'000.– Eigenmittel des Rekurrenten und Fr. 200'000.– des Darlehens über Fr. 250'000.–, welches B. von ihren Eltern erhalten hat. Mit Vertrag vom 2. Juli 2015 kaufte der Rekurrent je 45/100 Miteigentumsanteile der Grundstücke Nr. MX und Nr. MY von B. zu einem Preis von insgesamt Fr. 45'000.–.

Massgebend für die Eigentumsverhältnisse an einem Grundstück sind einzig die Angaben im Grundbuch. Der Anteil an Eigenkapital und Fremdkapital ist hingegen irrelevant. Der Rekurrent wurde mit Grundbuchanmeldung vom 1. Juli 2010 zu 5 Prozent Miteigentümer und B. zu 95 Prozent Miteigentümerin der Parzellen Nr. 1 und Nr. 2. Seit der Grundbuchänderung vom 15. Oktober 2015 sind beide zu 50 Prozent Miteigentümer der fraglichen Parzellen.

Aus dem Kaufvertrag vom 2. Juli 2015 geht nicht hervor, dass der Rekurrent – wie er anlässlich der Hauptverhandlung erklärt hat – mit dem Erwerb der 45/100 Miteigentumsanteile auch die darauf liegenden Lasten zu 45 Prozent übernommen hat. Wenn dem so wäre, hätte im Kaufvertrag ein Kaufpreis von Fr. 405'000.– (45 Prozent von Fr. 900'000.–) beurkundet werden müssen, welcher durch Schuldübernahme von Fr. 270'000.– aus der Hypothek (45 Prozent von Fr. 600'000.–), durch Schuldübernahme von Fr. 90'000.– aus dem Darlehen (45 Prozent von Fr. 200'000.–) und durch die Zahlung eines Restkaufpreises von Fr. 45'000.– reguliert wird. Ferner ist auch dem schriftlichen Darlehensvertrag vom 13. Juni 2010 über Fr. 250'000.– nicht zu entnehmen, dass der Rekurrent am Darlehen partizipiert haben soll.

Da einem öffentlich beurkundeten Vertrag eine erhöhte Beweiskraft zukommt (vgl. Art. 9 Abs. 1 ZGB), ist einzig der Kaufvertrag vom 2. Juli 2015 für die vorliegende Steuerveranlagung massgebend. Das Gericht und die Steuerverwaltung sind an den Inhalt der Urkunde gebunden, selbst wenn dieser nicht dem entsprechen sollte, was der Rekurrent eigentlich zu beurkunden beabsichtigte. Demgemäss hat B. 45/100 ihrer Miteigentumsanteile an den Grundstücken Nr. MX und Nr. MY mit einem Verkehrswert von Fr. 405'000.– zu einem Kaufpreis von Fr. 45'000.– an den Rekurrenten veräussert. Die Rekursgegnerin ist folglich zurecht von einem offenbaren Missverhältnis zwischen Verkehrswert und Kaufpreis ausgegangen.

2.3. Weiter ist zu prüfen, ob der Verkauf der 45/100 Miteigentumsanteile zu einem Preis von Fr. 45'000.– 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. 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, um 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.). Der Schenkungswille darf lediglich dann vermutet werden, wenn alle übrigen Elemente einer steuerpflichtigen Schenkung (Zu-

wendung, 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).

Der Rekurrent hat die Miteigentumsanteile der beiden Liegenschaften von seiner Lebenspartnerin erworben, womit ein besonderes Näheverhältnis zwischen den Vertragsparteien vorliegt. Weil auch die übrigen Voraussetzungen der Schenkung erfüllt sind, ist die Schenkungsabsicht folglich zu vermuten.

2.4. Zusammenfassend ist festzustellen, dass es sich beim Verkauf der 45/100 Miteigentumsanteile der Grundstücke Nr. MX und Nr. MY Grundbuch G. am 2. Juli 2015 zu einem Preis von Fr. 45'000.– um eine gemischte Schenkung handelt. Der Schenkungswert beläuft sich auf Fr. 360'000.--. Die Steuerverwaltung hat die Hypothek hälftig im Umfang von Fr. 300'000.– berücksichtigt, womit sie auf einen Schenkungswert von Fr. 60'000.– kommt. Da der Rekurrent Solidarschuldner der auf den Grundstücken lastenden Hypothek ist und nunmehr einen Miteigentumsanteil von je 50 Prozent an den Grundstücken hat, ist die Berechnung der Rekursgegnerin nicht zu beanstanden.

Der vorliegend anzuwendende Steuersatz ergibt sich aus § 12 Abs. 1 lit. b ESchStG und beträgt 15 Prozent nach Abzug des Freibetrags von Fr. 30'000.–. Die Schenkungssteuer beträgt somit (entsprechend der Veranlagung zur Schenkungssteuer) Fr. 4'500.–.

3. Der Rekurs erweist sich nach dem Ausgeführten als unbegründet und ist abzuweisen.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Rekurrent die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'500.– zu bezahlen (§§ 19 Abs. 2 und 24 ESchStG i.V.m. § 130 StG und § 20 Abs. 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271]). Eine Parteientschädigung wird im Unterliegensfall nicht entrichtet (§§ 19 Abs. 2 und 24 ESchStG i.V.m. § 130 StG und § 21 Abs. 1 e contrario VPO). Damit kann offenbleiben, ob einer nicht anwaltlich vertretenen Partei überhaupt eine Parteientschädigung zusteht.

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...