

Grundstückgewinnsteuer

Übernahme der Hypothek und Einräumung Nutzniessung als Gegenleistung

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 24. August 2018

Die Übernahme der Hypothekarschuld sowie die Einräumung einer lebenslänglichen Nutzniessung qualifizieren als Gegenleistungen des Erwerbers einer Liegenschaft. Wenn der Gesamtbetrag dieser Gegenleistungen die damaligen Gestehungskosten übersteigt, wird dadurch eine Grundstückgewinnsteuer ausgelöst. Ein Irrtum über die Steuerfolgen ist dabei unwirksam und kommt nicht einem Grundlagenirrtum gleich, welcher das Rechtsgeschäft an sich in Frage stellen würde.

Sachverhalt:

A. Die Pflichtigen waren Eigentümer einer Liegenschaft inklusive Gartenanlage in G., die sie mit Kauf- und Schenkungsvertrag vom 3. Februar 2016 an ihre vier gemeinsamen Kinder übertragen haben. Den Übernahmewert der Liegenschaft liessen sie mit CHF 550'000.– beurkunden. Reguliert wurde dieser Wert durch die Übernahme der Hypothekarschuld in der Höhe von CHF 270'000.– sowie durch die Einräumung einer lebenslänglichen Nutzniessung zugunsten der Veräusserer (kapitalisierter Wert: CHF 266'400.–). Die verbleibenden CHF 13'600.– sind schenkungsweise erlassen worden. Mit Veranlagungsverfügung vom 29. Mai 2017 wurden die Rekurrenten mit einem steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 104'198.– veranlagt, woraus eine Grundstückgewinnsteuer von CHF 24'392.– resultierte.

Mit Einsprache vom 28. Juni 2017 gegen diese Veranlagung beantragte die Vertreterin der Pflichtigen die vollständige Gewährung eines Steueraufschubs und damit den Verzicht auf die Aufteilung in einen Kauf- und Schenkungsanteil. Sie machte dabei im Wesentlichen geltend, die Übertragung der Liegenschaft an die Kinder sei mit Schenkungswillen erfolgt und stehe im Kontext eines gleichentags unterzeichneten Erb- und Erbverzichtsvertrags. Weiter sei die Praxis, wonach eine Nutzniessung als Gegenleistung qualifiziert wird, grundsätzlich zu überdenken. Es sei vielmehr von der Übertragung eines belasteten Grundstücks auszugehen. Eventualiter würden die Einsprecher rückwirkend auf die Nutzniessung verzichten und stattdessen Miete entrichten. Subeventualiter sei der Berechnung der gemäss Drittvergleich realistischere Liegenschaftswert von CHF 450'000.– zugrunde zu legen.

B. Noch während des Einspracheverfahrens machte die Vertreterin der Einsprechenden mit Gesuch an die Taxations- und Erlasskommission geltend, es läge ein Härtefall im Sinne von § 183 StG vor und ersuchte um Befreiung von der veranlagten Grundstückgewinnsteuer. Mit Entscheid vom 23. Januar 2018 wurde das Gesuch abgewiesen. Eine im Nachhinein als suboptimal erscheinende zivilrechtliche Planung und deren steuerliche Auswirkungen dürften von der zuständigen Steuerbehörde aufgrund des Legalitätsprinzips nicht durch eine Befreiung von der ordentlich geschuldeten Grundstückgewinnsteuer gemildert werden. Dieser Entscheid ist zwischenzeitlich rechtskräftig.

C. Mit Einspracheentscheid vom 9. Februar 2018 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Nach basellandschaftlicher Praxis würden gemischte Schenkungen in einen Schenkungs- und einen Kaufteil aufgespalten und separat besteuert werden. Da vorliegend die von den Beschenkten erbrachte Gegenleistung (Schuldübernahme und Einräumung der Nutzniessung) grösser sei als die indexierten Gestehungskosten des Schenkers, entstehe ein Grundstückgewinn. Eine Abweichung von der gefestigten kantonalen Steuerpraxis könne aufgrund des Gleichbehandlungsgebots nicht gewährt werden.

D. Gegen den Einspracheentscheid gelangte die Vertreterin mit Rekurs vom 16. März 2018 an das Steuergericht und machte in Ergänzung zur Einsprache geltend, es liege betreffend dem der Veräusserer zugrunde liegenden Kauf- und Schenkungsvertrag ein Grundlagenirrtum vor, da beide Vertragsparteien den Vertrag bei Kenntnis der Grundstückgewinnsteuerfolgen nicht abgeschlossen hätten. Sie beantragte die Sistierung des Verfahrens zur zwischenzeitlichen Anfechtung bzw. Rück-

abwicklung des Vertrags. Weiter führte sie aus, die veranlagte Grundstückgewinnsteuer sei eine sachlich ungerechtfertigte Belastung. Es liege deshalb eine objektive Härte nach § 183 StG vor.

Mit Vernehmlassung vom 26. April 2018 beantragte die kantonale Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Sie stellte fest, über das Vorliegen eines Härtefalls sei mit Entscheid der Taxations- und Erlasskommission vom 23. Januar 2018 bereits rechtskräftig entschieden worden. Weiter könne nicht von einem wesentlichen Grundlagenirrtum ausgegangen werden, da nicht die Übertragung des Grundstücks an einem Mangel leide, sondern nur die daraus resultierenden Steuerfolgen nicht bedacht worden seien.

Der Präsident des Steuergerichts wies das Sistierungsgesuch mit Verfügung vom 1. Juni 2018 ab, da kein sachlicher Grund für eine Verfahrenssistierung gegeben sei.

Mit Eingabe vom 23. August 2018 reichte die Vertreterin der Rekurrenten den Entwurf einer Löschungsbeurteilung betreffend den rückwirkenden Verzicht auf die Nutzniessung ein.

E. Anlässlich der heutigen Verhandlung verdeutlichten die Rekurrenten, dass das zentrale Anliegen der Übertragung der Erhalt der Liegenschaft in der Familie gewesen sei. Sie hätten festgestellt, dass die Geltendmachung eines Grundlagenirrtums nicht zielführend sei. Weiter hätten sie erkannt, dass auch eine Berichtigung des Übertragungswerts nicht zum gewünschten Ergebnis führe, betonten aber, dass dieser ohne weitere Abklärungen festgesetzt worden bzw. eher zufällig auf dem Papier entstanden sei. Mit Verweis auf das am Vortag eingereichte Dokument betreffend den Nutznießungsverzicht beantragten die Rekurrenten die Rückweisung zur Neuurteilung an die Steuerverwaltung. Sie kritisierten dabei erneut die kantonale Besteuerungspraxis zur Nutzniessung. Den Antrag betreffend das Vorliegen einer Härte im Sinne von § 183 StG zogen sie unter Hinweis auf den inzwischen rechtskräftig gewordenen Entscheid der Taxations- und Erlasskommission vom 23. Januar 2018 zurück.

Erwägungen:

1. 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 CHF 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 darauf grundsätzlich einzutreten. Nicht auf das Rechtsmittel eingetreten werden kann dagegen insoweit, als die Rüge den Anwendungsbereich von § 183 StG betrifft. Die Taxations- und Erlasskommission hat das entsprechende Härtefallgesuch mit Entscheid vom 23. Januar 2018 abgewiesen. Die Rechtsmittelfrist ist ungenutzt verstrichen und der Entscheid ist inzwischen in formelle Rechtskraft erwachsen (vgl. dazu Rhinow/Koller/Kiss/Thurnherr/Brühl-Moser, Öffentliches Prozessrecht, 3. Aufl. 2014, N 951 ff.). Eine formell rechtskräftige Verfügung ist vollstreckbar und rechtsbeständig (vgl. Kiener/Rütsche/Kuhn, Öffentliches Verfahrensrecht, 2. Aufl. 2015, N 849). Über dasselbe Begehren betreffend dieselbe Veranlagungsverfügung kann folglich nicht im Rahmen eines ordentlichen Rechtsmittelverfahrens zur Veranlagungsverfügung neu entschieden werden.

2. Vorab stellt sich die Frage, ob der strittigen Grundstückgewinnsteuerveranlagung ein gültiger Vertrag zugrunde liegt, da die Rekurrenten geltend machen, der Vertrag sei mit einem Grundlagenirrtum behaftet. Sie führen zudem in ihrem Rekurs aus, sie hätten den Vertrag nicht in dieser Weise geschlossen, wenn sie von der Grundstückgewinnsteuerfolge gewusst hätten.

2.1 Nach Art. 23 des Schweizerischen Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) ist der Vertrag für denjenigen unverbindlich, der sich beim Abschluss in einem wesentlichen Irrtum befunden hat. Es wird zwischen Erklärungsirrtum und Motivirrtum unterschieden. Der Erklärungsirrtum ist eine falsche oder fehlende Vorstellung des Irrenden über die Ausdruckskraft seines eigenen Erklärungsverhaltens, mit der Folge, dass der Empfänger das Erklärungsverhalten abweichend vom wirklichen Willen des Erklärenden versteht (Gauch/Schluop et al., Schweizerisches Obligationenrecht Allgemeiner Teil, Bd. 1, 10. Aufl. 2014, N 809; vgl. BGE 110 II 293 E. 5 lit. a). Der Motivirrtum ist ein Irrtum in

der Willensbildung, ein sogenannter Irrtum im Beweggrund (vgl. Gauch/Schlupe et al., a.a.O., N 768 f.). Bezieht sich der Irrtum nur auf den Beweggrund des Vertragsabschlusses, so ist er grundsätzlich nicht wesentlich (vgl. Art. 24 Abs. 2 OR). Nur ausnahmsweise, wenn er die qualifizierenden Merkmale eines Grundlagenirrtums nach Art. 24 Abs. 1 Ziff. 4 OR erfüllt, kann der Motivirrtum ein wesentlicher Irrtum sein (vgl. Gauch/Schlupe et al., a.a.O., N 774 und 775 ff.). Der Irrtum müsste also einen bestimmten Sachverhalt betreffen, der vom Irrenden nach Treu und Glauben im Geschäftsverkehr als eine notwendige Grundlage des Vertrages betrachtet wurde (vgl. Art. 24 Abs. 1 Ziff. 4 OR).

2.2 Die zivilrechtliche Veräusserung bedarf beim Erwerb von Grundeigentum neben einem gültigen Rechtsgrund der Eintragung im Grundbuch (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, § 216 N 12 ff.). Ist beim grundbuchlichen Erwerb der Eintrag ohne Rechtsgrund oder aus einem unverbindlichen Rechtsgeschäft erfolgt, verschafft er dem Eingetragenen kein Eigentum (Art. 974 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]). Ein ungültiger Vertrag entfaltet keine steuerliche Wirkung, da das Grundstückgewinnsteuerrecht an die zivilrechtlichen Gegebenheiten anknüpft (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., § 216 N 17; Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 72 N 8 f.). Das Vorliegen eines Grundlagenirrtums wird aber nur zurückhaltend bejaht; ein Vertrag auf Übereignung eines Grundstücks, kann i.d.R. nicht mit Erfolg als unverbindlich angefochten werden, bloss weil eine Partei steuerliche Folgen ausser Acht gelassen hat (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., § 216 N 18 m.w.H.; vgl. Marantelli, Steuerlich motivierter Grundlagenirrtum?, in: ASA 66 513 ff., S. 516 und 520). Darüber hinaus hat die Anfechtungserklärung innerhalb eines Jahres seit Entdeckung des Irrtums zu erfolgen; ansonsten gilt der Vertrag als genehmigt (vgl. Art. 31 Abs. 1 und 2 OR).

2.3 Der vorliegende Irrtum betrifft ausschliesslich die Steuerfolgen des Rechtsgeschäfts. Er betrifft die Bildung des Geschäftswillens der Parteien und ist deshalb ein Irrtum im Beweggrund. Damit ein solcher Motivirrtum wesentlich im Sinne von Art. 23 OR ist, müssen die qualifizierten Merkmale des Grundlagenirrtums vorliegen. Für die Parteien ist der wesentliche Vertragsinhalt erklärermassen die Übertragung der Liegenschaft zum langfristigen Erhalt in der Familie. Die Verhinderung einer Grundstückgewinnsteuer ist demgegenüber nicht als notwendige Vertragsgrundlage betrachtet worden; die steuerlichen Folgen wurden schlicht ausser Acht gelassen. Ein Grundlagenirrtum liegt bei dieser Sachlage nicht vor. Überdies fand innert der Jahresfrist nach Art. 31 Abs. 1 und 2 OR weder eine gerichtliche Anfechtung noch eine einvernehmliche Aufhebung des Vertrages (actus contrarius) statt.

3. Weiter ist nun zu beurteilen, wie hoch der aus der Veräusserung (Kauf bzw. Schenkung) resultierende Gewinn ist.

3.1 Gemäss Art. 2 Abs. 1 lit. d des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG, SR 642.14) erheben die Kantone eine Grundstückgewinnsteuer. Nach § 74 Abs. 1 StG ist bei der Grundstückgewinnsteuer der Veräusserer steuerpflichtig. Gewinne, die sich bei Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens ergeben, unterliegen der Grundstückgewinnsteuer, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt (vgl. Art. 12 Abs. 1 StHG sowie § 75 Abs. 1 StG). Die Rechtsbegriffe "Erlös", "Anlagekosten" und "Ersatzwert" führt Art. 12 StHG nicht weiter aus, sodass nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung den Kantonen bei der Umschreibung des steuerbaren Gewinns ein wenn auch beschränkter Spielraum verbleibt (BGE 141 II 207 E. 2.2.1 m.w.H.). Bei gemischten Rechtsgeschäften wird nur dann kein steuerbarer Grundstücksgewinn realisiert, wenn durch dieses Geschäft gesamthaft gesehen kein Gewinn erzielt wird (Zwahlen/Nyffenegger in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017, Art. 12 N 33 m.w.H.).

3.2 Als Veräusserungserlös gilt gemäss § 76 Abs. 1 StG der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers.

3.2.1 Die Grundstückgewinnsteuer wird durch die zivilrechtliche Veräusserung begründet, mit welcher das Eigentum an einem Grundstück übertragen wird (vgl. § 72 Abs. 1 StG; vgl. Baselbieter Steuerbuch, Bd. 3, 72 Nr. 1). Das Grundstückgewinnsteuerrecht knüpft also an die zivilrechtlichen

Gegebenheiten an (E. 2.2 m.w.H.). Dies gilt auch für die Erlösberechnung: Bei Grundstücken ist grundsätzlich der öffentlich beurkundete Verkaufspreis die Grundlage für die Berechnung des Erlöses (Zwahlen/Nyffenegger, a.a.O., Art. 12 N 54). Öffentliche Register und öffentliche Urkunden erbringen gemäss Art. 9 ZGB für die durch sie bezeugten Tatsachen vollen Beweis, solange nicht die Unrichtigkeit ihres Inhalts nachgewiesen ist. Damit liegt eine gesetzliche Vermutung für deren Richtigkeit vor (vgl. Wolf in: Berner Kommentar, Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Einleitung, Bd. 1, Art. 1-9 ZGB, 1. Aufl. 2012, Art. 9 N 42). Für den Zeitpunkt der Erlösberechnung ist gemäss Praxis im Kanton Basel-Landschaft auf den Eigentumsübergang abzustellen (Wenk, a.a.O., § 76 N 2).

3.2.2 Der Erlös bestimmt sich, sofern ein Veräusserungsvertrag vorhanden ist, nach der vertraglichen Gegenleistung des Grundstückserwerbers (Christen, Die Grundstücksgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 165). Die sog. "weiteren Leistungen" sind nach konstanter Praxis des Verwaltungsgerichts sämtliche mit der Veräusserung in kausalem Zusammenhang stehenden Leistungen, welche der Erwerber dem Veräusserer oder auf dessen Rechnung einem Dritten zu erbringen hat (Wenk, a.a.O., § 77 N 4 m.w.H. VGer BL 3.6.1987, BLVGE 1987, 42). Zu diesen weiteren Leistungen gehören auch Rechte, die dem Veräusserer bei der Veräusserung eingeräumt werden (Christen, a.a.O., S. 166). Die Einräumung einer Nutzniessung ist eine weitere Kaufpreisleistung und deshalb im Umfang des kapitalisierten Barwerts zum Erlös hinzuzurechnen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., § 220 N 40; Urteil des Bundesgerichts [BGer] vom 23. Januar 2002, 2P.253/2001 E. 2; siehe dazu auch BGE 120 II 417 S. 420 E. 4 lit. a). Dies gilt, auch dann, wenn der bisherige Eigentümer wirtschaftlich betrachtet nur das nackte Eigentum entäussert (vgl. dazu auch Wenk, a.a.O., § 75 N 5 m.w.H. Richner/Frei/Kaufmann § 219 N 5 m.w.H.).

3.2.3 Diese Art der Besteuerung mag zwar in gewisser Hinsicht dem Realisationsprinzip zu widersprechen, denn der Vermögenswert wird periodisch durch Inanspruchnahme des Nutzungsrechts realisiert; jedoch schützte das Bundesgericht diese Vorgehensweise mit Entscheid vom 24. Juni 1988 betreffend die Hinzurechnung des kapitalisierten Werts eines Wohnrechts. Zur Begründung führte es an, der Wert der Leistung könne im Zeitpunkt des Verkaufs durch keine andere Methode bestimmt werden und eine periodische Besteuerung bei Realisierung sei veranlagungstechnisch nicht möglich (Urteil des Bundesgerichts vom 24. Juni 1988, E. 2 lit. c, in: ASA 59 S. 271 ff., ebenso publiziert in StE 1989 A 21.11 Nr. 25 und StR 1989, 181).

3.2.4 Das Bundesgericht stellt in ständiger Rechtsprechung zur Einkommenssteuer fest, bei der Übereignung einer Liegenschaft unter gleichzeitiger Begründung eines Nutzungsrechts, der sogenannten Vorbehaltsnutzniessung, ändere die Liegenschaft nicht unbelastet zum Vollrecht die Hand, sondern die Liegenschaft werde vielmehr sachenrechtlich uno actu bereits mit der dinglichen Last bzw. dem entsprechenden Minderwert übertragen (vgl. BGer 2A.415/1998 vom 9. Februar 2000, in ASA 70 581 ff.; StE 2000 B 26.26 Nr. 3; BGer 2A.73/2004 vom 2. September 2009, E. 3); es lässt dabei aber offen, ob dasselbe auch für die Grundstücksgewinnsteuer gelten müsse (vgl. BGer 2C_256/2010 vom 6. September 2010 E. 2.2.2 m.w.H., in: StR 12/2010, S. 951). Die Lehre fordert z.T., die Rechtsprechung zur Einkommenssteuer müsse auch auf die Grundstücksgewinnsteuer Anwendung finden, denn die Auffassung des Bundesgerichts zu Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG stehe im Einklang zur zivilrechtlichen Qualifikation unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (vgl. Seiler, Grundstücksgewinnsteuerliche Folgen der Schenkung mit Nutzniessungsvorbehalt, in ASA 80 2011/12 633 ff., S. 650 m.w.H.; vgl. Stadelmann, Grundstückveräusserung mit gleichzeitiger Begründung eines Nutzungsrechtes, in: Jusletter 25.11.2002, N 12; vgl. Locher, Wohnrechte, Nutzniessungen und obligatorische Nutzungsrechte, in: ZStP 1/2006 S. 5 und 15). Bei dieser Auffassung wird aber ausser Acht gelassen, dass nach herrschender Lehre und Rechtsprechung im Grundstücksgewinnsteuerrecht die Einräumung eines Nutzungsrechts anlässlich eines Kaufs eine weitere Kaufpreisleistung ist (E. 3.2.2). Die Vorbehaltsnutzniessung wird rechtlich betrachtet erst eine logische Sekunde nach dem Kauf durch den Erwerber zugunsten des Veräusserers eingeräumt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., § 220 N 43). Für den steuerpflichtigen Veräusserer – und nur auf dessen Perspektive kommt es an – ist die Einräumung eines geldwerten Rechts gleichwertig wie eine Barleistung.

3.3 Bezogen auf den vorliegenden Fall ergibt sich damit Folgendes:

Eine zivilrechtlich gültige Veräusserung liegt vor, denn der Kauf- und Schenkungsvertrag vom 3. Februar 2016 ist ein gültiger Rechtsgrund und das Rechtsgeschäft ist im Grundbuch eingetragen worden (Tagebucheintrag vom 5. Februar 2016). Das Steuerrecht folgt, wie ausgeführt, den zivilrechtlichen Gegebenheiten (E. 2.2 und 3.2.1).

Die Vertragsparteien haben den Übertragungswert im öffentlich beurkundeten Kauf- und Schenkungsvertrag vom 3. Februar 2016 selber auf CHF 550'000.– festgesetzt. Von diesem Wert kann nicht ohne weiteres abgewichen werden; vielmehr ist für die Grundstückgewinnsteuer grundsätzlich auf den öffentlich beurkundeten Verkaufspreis abzustellen (E. 3.2.1). Unterlagen, welche die inhaltliche Unrichtigkeit der öffentlichen Urkunde belegen und damit die Vermutung von Art. 9 ZGB umstossen würden, liegen nicht vor.

Im vorliegenden Fall haben die Erwerber gemäss Ziff. 3.4 des Kauf- und Schenkungsvertrags eine lebenslängliche Nutzniessung am gesamten Übertragungsobjekt zugunsten der Veräusserer zu bestellen. Nach Ziffer 3.3 des Vertrags reguliert sich der Übernahmewert u.a. durch Übernahme des Schuldbriefs von CHF 270'000.– sowie durch "Anrechnung des Werts der unter Ziffer 3.4 hiernach bestellten lebenslänglichen Nutzniessung zu Gunsten der Veräusserer". Der kapitalisierte Wert der Nutzniessung wird im Vertrag mit CHF 266'400.– beziffert. Dass die Schuldübernahme eine vertragliche Gegenleistung des Grundstückserwerbers darstellt, ist unbestritten. Gleiches gilt nach dem Ausgeführten auch für die Einräumung der Nutzniessung. Da der Erlös im Zeitpunkt der Eigentumsübertragung zu berechnen ist, muss wie gezeigt auf den kapitalisierten Wert des Nutzungsrechts abgestellt werden (vgl. dazu E. 3.2.3 m.w.H. Urteil des Bundesgerichts vom 24. Juni 1988). Aus demselben Grund ist der Einwand, es würde zur Vermeidung der Grundstückgewinnsteuer auf die Nutzniessung (nachträglich) verzichtet werden, nicht zielführend. Überdies haben die Rekurrenten die Nutzniessung bereits, der vertraglichen Vereinbarung entsprechend, in Anspruch genommen.

Es ist damit festzuhalten, dass zur Gewinnberechnung von einem Übertragungswert von CHF 550'000.– auszugehen ist. Dieser Übertragungswert reguliert sich u.a. durch die Schuldübernahme in der Höhe von CHF 270'000.– und der Einräumung einer lebenslänglichen Nutzniessung, deren Wert mit CHF 266'400.– ebenfalls feststeht. Da die anteilmässige Schenkung (CHF 13'600.–) nicht hinzuzurechnen ist, beträgt der Erlös somit CHF 536'400.–.

4. Zur Gewinnberechnung sind vom Veräusserungserlös die Gestehungskosten, d.h. der Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen (vgl. § 75 Abs. 1 StG), abzuziehen.

4.1 Liegt der Erwerb mehr als 20 Jahre zurück, so bestimmt sich der Erwerbspreis nach dem Verkehrswert des Grundstücks vor 20 Jahren, sofern kein höherer Erwerbspreis nachweisbar ist (§ 77 Abs. 3 StG). Als Aufwendungen gelten nach § 78 Abs. 1 lit. a-c StG Kosten für Bauten, Umbauten, Bodenmeliorationen und andere dauernde Verbesserungen, die eine Werterhöhung des Grundstücks bewirkt haben, Grundeigentümerbeiträge für den Anschluss des Grundstücks an Strassen und öffentliche Werke sowie Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind, mit Einschluss der üblichen Maklerprovision. Der Grundstücksgewinn ermässigt sich zudem gemäss § 78bis Abs. 1 StG bei der Veräusserung von selbstbewohnten Liegenschaften für jedes nach dem 20. Besitzesjahr nachgewiesene Jahr der Selbstnutzung um CHF 5'000.–, höchstens jedoch um CHF 50'000.–, sofern der Veräusserer die Liegenschaft während mindestens 20 Jahren zu Eigentum besessen hat.

4.2 Vorliegend waren die Rekurrenten 29 Jahre lang im Besitz des betroffenen Grundstücks. Die Steuerverwaltung hat daher bei der Veranlagung korrekterweise CHF 45'000.– (9 x CHF 5'000.–) zufolge Ermässigung aufgrund langer Besitzdauer vom Veräusserungserlös abgezogen. Aus den eingereichten Unterlagen ergibt sich jedoch weiter, dass die Rekurrenten Veräusserungskosten zu tragen hatten, welche bis anhin noch nicht berücksichtigt wurden. Dies sind einerseits Notariatskosten in der Höhe von CHF 2'992.70 und andererseits Grundbuchgebühren und weitere Auslagen in der Höhe von CHF 490.– und CHF 200.70. Es sind folglich zusätzlich Veräusserungskosten in der Höhe von CHF 3'683.40 zum Abzug zuzulassen.

Vom Veräusserungserlös in der Höhe von CHF 536'400.– sind demnach Gestehungskosten in der Höhe von CHF 387'202.– (Erwerbspreis von vor 20 Jahren) und CHF 45'000.– (Ermässigung Besizdauer) sowie CHF 3'683.40 (Veräusserungskosten) abzuziehen, sodass der steuerbare Grundstückgewinn noch CHF 100'514.60 statt wie veranlagt CHF 104'198.– beträgt.

5. Schliesslich ist die Frage zu beantworten, ob die Steuer zufolge Schenkung bzw. Erbvorbezug aufzuschieben ist.

5.1 Die Besteuerung wird u.a. bei Eigentumswechsel durch Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis), Erbvorbezug oder Schenkung (vgl. Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG; § 73 Abs. 1 lit. a StG) aufgeschoben. Unter den Steueraufschub fallen sowohl gemischte Vermächtnisse respektive Erbvorbezüge als auch gemischte Schenkungen, wobei erstere analog der gemischten Schenkung behandelt werden (Wenk, a.a.O., § 73 N 10). Im Kanton Basel-Landschaft wird gemäss konstanter Praxis die gemischte Schenkung in einen Schenkungs- und einen Kaufteil aufgespalten und jeder Teil für sich separat besteuert. Ist die vom Beschenkten erbrachte Gegenleistung grösser als die indexierten Gestehungskosten des Schenkers, entsteht ein steuerpflichtiger Grundstückgewinn (vgl. Christen, a.a.O., S. 125 f.). Beim Kaufanteil gilt die effektive Gegenleistung als Veräusserungserlös (Wenk, a.a.O., § 73 N 14).

5.2 Da Schenkungen und Erbvorbezüge analog behandelt werden, kann vorliegend offen gelassen werden, ob es sich bei der mit Kauf- und Schenkungsvertrag als "Schenkungsleistung" bezeichneten Leistung im Umfang von CHF 13'600.– um eine Schenkung i.e.S. oder, aufgrund des gleichentags geschlossenen Erbverzichtsvertrags, um einen Erbvorbezug handelt. Der Veräusserungsvertrag ist ein gemischtes Rechtsgeschäft und wird folglich in einen Kauf- und Schenkungsanteil aufgespalten und separat besteuert. Vom vertraglich festgesetzten Übertragungswert von CHF 550'000.– werden CHF 13'600.– zufolge Schenkung abgezogen, was einen Kaufanteil von CHF 536'400.– ergibt. Die kapitalisierte Nutzniessung muss zum Veräusserungserlös hinzugerechnet werden bzw. ist als effektive Gegenleistung ein Bestandteil des Erlöses und gehört damit (wie die Schuldübernahme) zum Kaufteil des Rechtsgeschäfts. In diesem Umfang kann die Besteuerung folglich nicht aufgeschoben werden.

6. Der Rekurs erweist sich aufgrund dieser Erwägungen zumindest teilweise, wenn auch in geringem Umfang, als begründet, weshalb er teilweise gutgeheissen wird, soweit darauf eingetreten werden kann.

Da die Rekurrenten vor Steuergericht ganz überwiegend unterlagen und lediglich im Umfang von ca. 3,5 Prozent obsiegten, rechtfertigt es sich, ihnen gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) die gesamten Verfahrenskosten in Höhe von CHF 1'500.– aufzuerlegen.

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist.
2. ...
3. ...