



Urteil vom 15. Mai 2020 (510 19 117)

Gemischte Schenkung

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter Dr. L. Schneider,
Peter Salathe, Markus Zeller, Dr. Philippe Spitz, Gerichtsschreiberin i.V.
I. Rados

Parteien **A._____ AG,**

Rekurrentin

gegen

**Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,**

Rekursgegnerin

betreffend **Schenkungssteuer**

Sachverhalt:

A.

Die Pflichtige kaufte am 5. Juli 2018 die Grundstück Parzelle Nr. xx, GB B.____, von Herrn C.____ für Fr. 310'000.--. Die Bezahlung des Kaufpreises von Fr. 310'000.-- erfolgte mit Löschung des bestehenden Schuldbriefes innert 20 Tagen nach Vertragsunterzeichnung.

Mit Veranlagungsverfügung zur Schenkungssteuer vom 4. Februar 2019 wurde die Pflichtige mit einem Steuersatz von 30% (steuerbarer Schenkungsbetrag Fr. 124'850.--) zur Zahlung einer Schenkungssteuer von Fr. 37'455.-- veranlagt. Die Steuerverwaltung ging dabei davon aus, dass der Wert der übertragenen Liegenschaft Fr. 448'725.-- betrage. Abzüglich der übernommenen Hypothek von Fr. 310'000.-- sowie der Übernahme der Handänderungssteuern (Anteil Verkäufer) von Fr. 3'875.--, liege somit eine gemischte Schenkung im Umfang von Fr. 134'850.-- vor.

B.

Gegen diese Veranlagung erhob die Steuerpflichtige mit Schreiben vom 11. Februar 2019 Einsprache und begehrte (1) die Angelegenheit nochmals zu prüfen, denn der Verkehrswert der Liegenschaft sei tiefer als der bezahlte Kaufpreis; (2) die Rechnung der Schenkungssteuer nochmals zu sistieren.

Mit Einspracheentscheid vom 19. September 2019 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, der Verkehrswert der Liegenschaft Parzelle Nr. xx, GB B.____ sei mit Fr. 448'725.-- korrekt geschätzt worden. Die Altersentwertung sei bereits in besonders grossem Umfang berücksichtigt worden, da statt dem Baujahr 1960 aufgrund des schlechten Zustands des Gebäudes auf das Baujahr 1950 abgestellt worden sei. Zudem könne nicht die Rede von einem abbruchreifen Haus sein, denn die Einsprecherin hätte gemäss Einsprache vom 11. Februar 2019 die Liegenschaft nach dem Verkauf an den Verkäufer vermietet.

C.

Mit Schreiben vom 18. Oktober 2019 erhebt die Vertreterin der Pflichtigen Rekurs und beantragt (1) die Veranlagung der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft vom 4. Februar 2019 sei ersatzlos aufzuheben; (2) Eventualiter sei die Sache zwecks Vornahme der Beurteilung des Vorliegens einer Schenkung an die Vorinstanz zurückzuweisen; (3) Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Rekursgegnerin. Zur Begründung macht sie u.a. geltend, dass die Immobilie, inklusive dem zugehörigen Grundstück, am 28. Oktober 2015 von der Bank D.____ besichtigt worden sei und gemäss deren Schreiben die Bewertung auf Fr. 250'000.-- festgelegt worden sei. Diese Bewertung werde von Fotos der Immobilie unterstützt. Auf diesen Bildern sei klar ersichtlich, dass die Immobilie sowohl von innen als auch von aussen sanierungsbedürftig sei. Unter anderem sei die Immobilie von Schimmel befallen. Weiter führt die Vertreterin der Pflichtigen aus, dass bei der Immobilie sehr umfangreiche Renovations- und Sanierungsarbeiten vorgenommen werden würden, dies gehe aus der Baubewilligung und dem

Konzept des Ateliers für Architektur hervor. Diese Arbeiten würden nicht nur zu einer Wertvermehrung führen, sondern seien auch notwendig, damit die Immobilie überhaupt weiterverkauft, respektive vermietet werden könnte. Auch der Gemeindeverwalter der Gemeinde B.____ führte aus, dass die Immobilie bereits im Jahre 1994, im Zeitpunkt der Übernahme der Immobilie durch Herrn C.____, in einem sehr baufälligen Zustand gewesen sei. Aus den erwähnten Gründen gehe die Steuerverwaltung zu Unrecht von einem offenbaren Missverhältnis zwischen dem Kaufpreis von insgesamt von Fr. 313'875.-- und dem Verkehrswert der Liegenschaft gemäss ihrer Schätzung von Fr. 448'725.-- aus. Selbst wenn die Steuerverwaltung zu Recht von diesem offenbaren Missverhältnis ausgegangen wäre, liege keine Schenkung vor: Allein aus der Tatsache, dass der Veräusserungspreis unter dem von der Steuerverwaltung geschätzten Verkehrswert liege, dürfe nicht auf das Vorliegen eines Zuwendungswillens geschlossen werden. Bei Rechtsgeschäften unter sich nicht nahestehenden Personen sei in aller Regel davon auszugehen, dass der vereinbarte Preis den Marktverhältnissen entspreche.

Mit Vernehmlassung vom 29. November 2019 beantragt die Steuerverwaltung die Guttheissung des Rekurses. Zur Begründung führt sie aus, dass die kalkulatorische Schätzung des Gebäudezustandswerts mit Fr. 243'113.--, vor allem unter dem Blickwinkel, dass der Gebäudezustand nachweislich sehr schlecht sei, etwas zu hoch gewesen sei. Würden somit für den Landpreis gemäss offizieller Statistik des statistischen Amtes wiederum durchschnittlich Fr. 458.-- pro m² herangezogen (aber ohne Einschlag von 30% für die überbaute Fläche) und zugleich im Gegenzug noch Abbruchkosten von rund Fr. 20'000.-- für das Gebäude zugestanden werden, würde dies einen neuen Gesamtwert von Fr. 307'470.-- (Fr. 327'470.-- minus Fr. 20'000.--) für die Parzelle Nr. xx, GB B.____, ergeben. Dieser Wert sei nahezu identisch mit dem vereinbarten Kaufpreis von Fr. 310'000.--. Die Umstände des Verkaufs (mangelnde finanzielle Mittel für Investitionen) und wahrscheinlich auch die Finanzierung durch die Bank (und deren Tragbarkeitsberechnung) sowie die fehlende Nähe zur Rekurrentin als Immobiliengesellschaft würden den Schluss zulassen, dass kein nachweislicher Schenkungswille vorhanden gewesen sei, falls denn überhaupt eine wesentliche Wertdifferenz ausgemacht werden könne.

Erwägungen:

1.

Das Steuergericht ist gemäss § 19 Abs. 2 des Gesetzes vom 7. Januar 1980 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (ESchStG; SGS 334) i.V.m. § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 10'000.-- 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 ist zu beurteilen, ob die Rekursgegnerin den Verkauf der Liegenschaft Parzelle Nr. xx, GB B._____ im Jahre 2018 zum Preis von Fr. 310'000.-- zu Recht als gemischte Schenkung qualifiziert 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 (Art. 495 des Bundesgesetzes über das Schweizerische Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 [ZGB; SR 210]) 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; 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 ist ein 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. 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 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 (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: Basellandschaftli-

che 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 der Liegenschaft am 5. Juli 2018 zu einem Preis von Fr. 310'000.-- (sowie der Übernahme der Handänderungssteuern [Anteil Verkäufer] von Fr. 3'875.--) eine Vermögenszuwendung an die Rekurrentin 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 Abzuklären ist demnach in einem ersten Schritt, ob die Steuerverwaltung zu Recht von einem offenbaren Missverhältnis zwischen dem Kaufpreis von Fr. 310'000.-- 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 offenbaren Missverhältnis steht, ist grundsätzlich von der Steuerbehörde nachzuweisen (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage Zürich 2013, § 220 N 104). In ihrem Einspracheentscheid vom 19. September 2019 stützt sich die Steuerverwaltung auf ihre eigene Schätzung und geht von einem Verkehrswert der Liegenschaft von Fr. 448'725.-- aus. Von diesem Betrag ist der Verkaufspreis von Fr. 310'000.-- sowie die Übernahme der Handänderungssteuern (Anteil Verkäufer) von Fr. 3'875.-- abzuziehen, woraus sich eine Differenz zum Verkehrswert von Fr. 134'850.-- bzw. 30% ergibt. Die von der Steuerverwaltung vorgenommene Verkehrswertberechnung ist dem Grundsatz nach nicht zu beanstanden, doch erscheint fraglich, ob bzw. in welchem Umfang die von der Rekurrentin vorgebrachte Sanierungsbedürftigkeit der Liegenschaft berücksichtigt wurde. Die Pflichtige legte diverse Unterlagen ins Recht wie Fotos der Liegenschaft und die Baubewilligung für umfangreiche Renovations- und Sanierungsarbeiten (inkl. dem Konzept des Ateliers für Architektur), welche die Vermutung nahelegen, dass die Liegenschaft im Verkaufszeitpunkt einen hohen Renovationsbedarf aufwies und die Wohnbarkeit zumindest in einigen Wohneinheiten eingeschränkt war (u.a. ist das Dach der Immobilie undicht, die Immobilie selber ist von Schimmel befallen und die Liegenschaft hat seit Jahren keine Heizung mehr). Da es sich bei der Liegenschaft um ein Gebäude mit einem erheblichen Renovationsstau handelt, ist dieses als Abbruchobjekt zu betrachten. Diese Erkenntnis wird auch durch die persönliche Einschätzung des Gemeindeverwalters von B.____ bekräftigt, denn daraus wird ersichtlich, dass das Gebäude objektiv in einem schlechten baulichen Zustand ist und damals, im Jahr 1994, für Fr. 300'000.-- erworben wurde, ohne dass später Investitionen getätigt wurden. Ein weiteres Indiz, dass es sich beim Objekt auf der Parzelle Nr. xx, GB B.____, um eine Abbruchliegenschaft handelt, ist der reduzierte Eigenmietwert. Aufgrund des äusserst schlechten Gebäudezustands hat die Steuerverwaltung seit längerer Zeit nicht mehr den vollen Eigenmietwert erhoben, sondern aufgrund der objektiv wesentlich eingeschränkten Nutzbarkeit jeweils eine deutliche Reduktion gewährt. Bei einer Abbruchliegenschaft ist alleine auf den Landpreis gemäss offizieller Statistik des Statistischen Amtes (Fr. 458.-- pro m²) abzustellen, aber ohne den Einschlag von 30 % für überbaute Grundstücke (vgl. § 4 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz vom 16. Juni 1981 über die Erbschafts- und die Schenkungssteuer [Vo ESchStG; SGS 334.11]) Weiter sind auch noch Abbruchkosten von rund Fr. 20'000.-- für das Gebäude zu berücksichtigen. Somit ergibt dies für die Parzelle Nr. xx, GB B.____, einen neuen Gesamtwert

von Fr. 307'470.-- (Fr. 327'470.-- minus Fr. 20'000.--). Dieser Wert ist nahezu identisch mit dem vereinbarten Kaufpreis von Fr. 310'000.--. Aus den genannten Gründen kann mithin nicht von einem Verkehrswert von Fr. 448'725.-- und infolgedessen auch nicht von einem offenkundigen Missverhältnis zum Kaufpreis ausgegangen werden.

2.3 Zuzufolge des Fehlens eines offenbaren Missverhältnisses zwischen Kaufpreis und Verkehrswert erübrigt sich hier die Frage, ob ein Schenkungswille vorliegt.

In allgemeiner Weise kann jedoch festgehalten werden, dass selbst bei Vorliegen eines solchen Missverhältnisses noch nicht automatisch auf das Vorliegen eines Zuwendungswillens geschlossen werden könnte, 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). Insbesondere bei Verwandtschaft oder Freundschaft zwischen den Parteien, bei hohem Alter, schlechter Gesundheit oder guten Vermögensverhältnissen des Zuwendenden sowie 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 dazutun (StGE vom 11. Juni 2010, 510 10 16, E. 3b; StGE vom 28. August 2015, 510 15 25, E. 4; vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, SR 2006.00005, E. 1.1 mit weiteren Hinweisen).

In casu kann keine Nähe zwischen dem Verkäufer der streitbetroffenen Parzelle und der Rekurrentin als Käuferin festgestellt werden. Auch weitere Hinweise auf einen irgendwie gearteten Schenkungswillen fehlen.

3.

Zusammenfassend ergibt sich, dass 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.

Der Einspracheentscheid vom 19. September 2019 sowie die Veranlagungsverfügung zur Schenkungssteuer vom 4. Februar 2019 sind ersatzlos aufzuheben.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind der Rekurrentin keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (§130 StG i.V.m. § 20 Abs. 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271]).

Nach § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 1 VPO kann bei Rekursen in Steuersachen der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Da keine Honorarnote eingereicht wurde, ist die Parteientschädigung nach Ermessen festzulegen: Für die Ausfertigung des Rekurses erscheint ein Aufwand von 10 Stunden à Fr. 150.-- als angemessen, was Fr. 1'500.-- ergibt.

wird erkannt:

1.

Der Rekurs wird gutgeheissen. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 19. September 2019 sowie die Veranlagungsverfügung zur Schenkungssteuer vom 4. Februar 2019 werden ersatzlos aufgehoben.

2.

Die Gerichtskosten in Höhe von Fr. 2'000.-- werden der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft auferlegt. Der Rekurrentin wird der bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 2'000.-- zurückerstattet.

3.

Die Steuerverwaltung hat der Rekurrentin eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 1'500.-- (inklusive Auslagen und MWSt) zu bezahlen.

4.

Mitteilung an die Vertreterin, für sich und zhd. der Rekurrentin (2) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).