



**Entscheid des Kantonsgesichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und
Verwaltungsrecht**

vom 7. Dezember 2022 (810 22 161)

Steuern und Kausalabgaben

Schenkungssteuer / rechtliches Gehör / Schenkungswille bei Konkubinatspartnern

Besetzung Vizepräsident Daniel Ivanov, Kantonsrichter Hans Furer, Markus Clausen, Daniel Noll, Kantonsrichterin Ana Dettwiler, Gerichtsschreiberin Elena Diolaiutti

Beteiligte **A._____**, Beschwerdeführerin, vertreten durch Dr. Roland Müller, Rechtsanwalt

gegen

Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft (Abteilung Steuergericht), Kreuzbodenweg 1, 4410 Liestal, Vorinstanz

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rechtsdienst, Rheinstrasse 33, Postfach, 4410 Liestal, Beschwerdegegnerin

Betreff Schenkungssteuer (Urteil des Steuer- und Enteignungsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, vom 11. Juli 2022)

A. Mit notariell beurkundetem Kauf- und Schenkungsvertrag vom 12. Dezember 2019 (Datum der notariellen Beurkundung) bzw. vom 18. Dezember 2019 (Datum des Tagebucheintrags) übertrug B.____ sein Grundstück Nr. XX, Grundbuch C.____, an seinen Sohn D.____ und dessen Lebenspartnerin A.____. Gemäss Ziff. 2 des Kauf- und Schenkungsvertrags wurde ein Übertragungswert von Fr. 1'550'000.-- vereinbart, woran die Erwerber einen Betrag von Fr. 550'000.-- zu zahlen hatten. Der Restübertragungswert von Fr. 1 Mio. wurde D.____ als Erbvorbezug erlassen.

B. Mit Veranlagungsverfügung Nr. ES 2020/282-55387 vom 2. November 2020 stellte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) A.____ eine Schenkungssteuer von Fr. 147'000.-- in Rechnung. Die Steuerverwaltung rechnete in ihrer Verfügung den Schenkungsbetrag von Fr. 1 Mio. je hälftig D.____ und A.____ zu, da gemäss Ziff. 10 des Kauf- und Schenkungsvertrages beide einen hälftigen Miteigentumsanteil am Grundstück erworben hätten. Als Sohn war D.____ von der Pflicht zur Bezahlung von Schenkungssteuern befreit. A.____ wurde hingegen verpflichtet, nach Abzug eines Freibetrags von Fr. 10'000.-- unter Anwendung eines Steuersatzes von 30 % eine Schenkungssteuer in der Höhe von Fr. 147'000.-- zu bezahlen.

C. Mit Eingabe vom 1. Dezember 2020 erhob die Steuerpflichtige, vertreten durch E.____, F.____ Treuhand AG, Einsprache bei der Steuerverwaltung und beantragte die Aufhebung der Steuerveranlagung vom 2. November 2020. Im Wesentlichen machte sie geltend, dass kein subjektiver Schenkungswille des Veräusserers gegenüber A.____ bestanden habe, womit die Schenkungssteuer entfalle. Das Grundstück sei auf beide Erwerber im Grundbuch eingetragen worden, weil beide daran Eigentumsrechte erlangen sollten. Damit sei jedoch nicht eine hälftige Begünstigung der beiden Erwerber aus dem schenkungsweisen Erlass verbunden gewesen. Die Erwerber würden als Konkubinatspartner eine einfache Gesellschaft bilden. Die im Grundbuch eingetragenen Miteigentumsquoten würden als Schlüssel für die Aufteilung des Nutzens, des Erlöses beim Verkauf, der körperlichen Teilung sowie der Lasten des Objekts dienen. Spätestens mit der Auflösung des Konkubinates oder der Veräusserung der Liegenschaft lebe aufgrund der unterschiedlichen Finanzierungsbeiträge der Miteigentümer an das Grundstück die latente Forderung im Betrag von Fr. 1 Mio. zu Gunsten von D.____ wieder auf und müsse durch A.____ abgegolten werden.

D. Mit Einspracheentscheid vom 16. März 2021 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Sie führte aus, dass nach ständiger Praxis der Steuerverwaltung der Grundbucheintrag massgebend für den Beweis der Vermögenszuwendung sei. Aufgrund des Konkubinatsverhältnisses des Sohnes des Schenkers zur Pflichtigen sei sodann auch der Schenkungswille zu vermuten. Auch die Aussage der Steuerpflichtigen, es handle sich beim Konkubinatsverhältnis um eine einfache Gesellschaft, bei deren Auflösung sämtliche Ansprüche wiederum gegenseitig verrechnet würden, ändere nichts daran, dass die Pflichtige als Eigentümerin der Liegenschaft im Grundbuch eingetragen sei und ihren Miteigentumsanteil jederzeit veräussern könne.

E. Mit Eingabe vom 9. April 2021 erhob A.____, wiederum vertreten durch E.____, beim Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuer-

ergericht), Rekurs gegen den Entscheid der Steuerverwaltung und stellte das Rechtsbegehren, es seien der Einspracheentscheid und die Verfügung für die Schenkungssteuer vom 2. November 2020 unter o/e-Kostenfolgen aufzuheben. In Ergänzung zu den Ausführungen in der Einsprache brachte A.____ an, B.____ habe seinem Sohn den Betrag von Fr. 1 Mio. als Erbvorbezug zugewendet, welcher dieser gegenüber künftigen Miterben im Nachlass des Schenkers auszugleichen habe. Des Weiteren könne nicht ernsthaft behauptet werden, dass eine Schenkung des Vaters an die Konkubinatspartnerin des Sohnes erfolgt sei. Die Beschwerdeführerin bestritt die Auffassung der Steuerverwaltung, dass der Miteigentumsanteil eines jeden Konkubinatspartners frei veräusserbar sei. Die Ansprüche des Verkaufs des Objekts müssten daher nach den Liquidationsregeln der einfachen Gesellschaft beurteilt werden. Der Beschenkte habe aus dem Verkaufserlös einen Vorweganspruch im Umfang der unentgeltlichen Zuwendung von Fr. 1 Mio. Nur ein allfälliger Mehrwert des Grundstücks über den Übernahmepreis hinaus würde beiden Gesellschaftern zu gleichen Teilen zufallen. Es sei unbestritten, dass die grundbuchliche Übertragung von Miteigentumsanteilen an beide Erwerber erfolgt sei. Der blosse Grundbucheintrag könne aber keine Schenkung begründen, da der Eintrag allein keinen subjektiven Schenkungswillen impliziere.

F. Die Steuerverwaltung beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 4. Juni 2021 an das Steuergericht die Abweisung des Rekurses. Sie erörterte die Möglichkeiten, wie die Pflichtige den hälftigen Miteigentumsanteil am Grundstück erhalten habe: Entweder habe sie die Schenkung direkt von B.____ erhalten oder D.____ habe seiner Konkubinatspartnerin die Hälfte des zuvor erhaltenen Grundstücks weitergeschenkt. Es könnte der Schluss gezogen werden, dass B.____ seinem Sohn eine Schenkung im Umfang von Fr. 1 Mio. gemacht und Letztgenannter sodann in einer logischen Sekunde die Hälfte davon, also Fr. 500'000.--, seiner Lebenspartnerin weitergeschenkt habe. Sollten A.____ und D.____ im Zeitpunkt der Schenkung ununterbrochen während mindestens fünf Jahren in häuslicher Gemeinschaft und an gemeinsamem Wohnsitz gelebt haben, gelte gemäss § 12 Abs. 1 lit. b des Gesetzes über die Erbschafts- und die Schenkungssteuer (ESchStG) vom 7. Januar 1980 ein privilegierter Steuersatz von 15 % nach Abzug eines Freibetrages von Fr. 30'000.--. Bei Nachweis eines gefestigten Konkubinats könnte der Rekurs teilweise gutgeheissen werden.

G. Das Steuergericht stellte den Fall an der Parteiverhandlung vom 10. September 2021 zur Klärung der Frage des qualifizierten Konkubinats im Sinne von § 12 Abs. 1 lit. b ESchStG aus. Mit Eingabe vom 21. Oktober 2021 reichte A.____ einen Konkubinatsvertrag und einen Darlehensvertrag, beide vom 14. Oktober 2021, ein und beantragte, diese zum Beweis zuzulassen. Das Steuergericht wies mit Urteil vom 11. Juli 2022 den Rekurs im Sinne der Erwägungen teilweise gut. Es kam zum Schluss, dass keine Schenkung von B.____ an A.____, jedoch im Sinne der Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 4. Juni 2021 eine Schenkung von D.____ an A.____ im Umfang von Fr. 500'000.-- vorliege. Da die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt seien, sei die privilegierte Besteuerung nach § 12 Abs. 1 lit. b ESchStG anwendbar. In den Erwägungen führte das Steuergericht aus, dass der Rekurs demnach teilweise gutzuheissen sei und die Angelegenheit zur entsprechenden Neuveranlagung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen sei. Das Steuergericht erklärte, die Auffassung der Beschwerdeführerin, wonach bei einem Verkauf des Grundstückes im Innenverhältnis die Regeln über die Liquidation

tion einer einfachen Gesellschaft zur Anwendung kämen und die unterschiedlichen Finanzierungsbeiträge auszugleichen wären und damit hinsichtlich der Entstehung der steuerbaren Schenkung nicht auf den Grundbucheintrag abgestellt werden könne, vermöge nicht zu überzeugen, da sie nicht rechtsgenügend nachgewiesen sei. Des Weiteren könnten die am 21. Oktober 2021 eingereichten Verträge nicht berücksichtigt werden, da das Gericht an der Verhandlung vom 10. September 2021 entschieden habe, dass eine Schenkung von D.____ an A.____ vorliege, und den Fall lediglich ausgestellt habe, um die Voraussetzung des Vorliegens eines qualifizierten Konkubinats i.S.v. § 12 Abs. 1 lit. b ESchStG zu prüfen. Ohnehin sei fraglich, ob der Konkubinatsvertrag und der Darlehensvertrag die Argumentation des Vertreters zu stützen vermögen würden, da die Verträge erst nachträglich, am 14. Oktober 2021, angefertigt worden seien. A.____ bestreite ferner, dass der Miteigentumsanteil frei veräusserbar sei. Dem sei entgegenzuhalten, dass sie im Grundbuch als hälftige Miteigentümerin eingetragen sei. Sie habe für ihren Anteil die Rechte und Pflichten einer Eigentümerin und es könne dieser Anteil von ihr veräussert und verpfändet und von ihren Gläubigern gepfändet werden.

H. A.____, nunmehr vertreten durch Dr. Roland Müller, Advokat, erhob gegen den Entscheid des Steuergerichts mit Eingaben vom 4. August 2022 und vom 11. August 2022 beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), Beschwerde. Sie stellte die Begehren, es seien das angefochtene Urteil und die Veranlagungsverfügung vom 2. November 2020 aufzuheben und festzustellen, dass keine Schenkungssteuer geschuldet sei. Eventualiter sei das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache an die Steuerverwaltung zurückzuweisen; alles unter o/e-Kostenfolge zu Lasten des Staates. Sie machte geltend, ein Schenkungswille von D.____ sei zu Unrecht bejaht worden. Des Weiteren könne sie aufgrund des Gesellschaftsvertrages nicht über ihren hälftigen Miteigentumsanteil verfügen. Zudem habe das Steuergericht den Konkubinatsvertrag und den Darlehensvertrag zu Unrecht aus dem Recht gewiesen. Sie machte überdies eine Verkürzung des Rechtsmittelwegs und eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend als Folge davon, dass eine Schenkungssteueranlagung bezüglich der angeblichen Schenkung von D.____ an seine Lebenspartnerin nie stattgefunden habe.

I. Die Steuerverwaltung und das Steuergericht beantragten in ihren jeweiligen Vernehmlassungen vom 31. August 2022 und vom 8. September 2022 die Abweisung der Beschwerde.

J. Mit Verfügung vom 20. September 2022 überwies das Gerichtspräsidium den Fall der Kammer zur Beurteilung im Rahmen einer Urteilsberatung. Am 2. November 2022 reichte der Vertreter der Beschwerdeführerin seine Honorarnote ein.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung** :

1. Gemäss § 19 Abs. 2 ESchStG i.V.m. § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht angefochten werden. Da die formellen Voraussetzungen gemäss § 131 StG und den §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und

Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 erfüllt sind, kann auf die Beschwerde eingetreten werden.

2. Gemäss § 45 Abs. 1 VPO können mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung, Unterschreitung oder Missbrauch des Ermessens (lit. a) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts (lit. b) gerügt werden. Die Überprüfung der Angemessenheit einer Verfügung ist hingegen nur in Ausnahmefällen vorgesehen (§ 45 Abs. 1 lit. c VPO e contrario). Einen solchen Ausnahmefall statuiert § 45 Abs. 2 VPO, gemäss welchem mit der Beschwerde in Steuersachen alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden können (vgl. auch § 18 Abs. 3 VPO). Demzufolge kann das Kantonsgericht vorliegend auch die Angemessenheit des angefochtenen Entscheides überprüfen.

3.1. Die Beschwerdeführerin macht eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend. Diese Rüge ist aufgrund ihrer formellen Natur vorab zu behandeln.

3.2.1. Der in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999 verankerte Anspruch der Parteien auf rechtliches Gehör gewährleistet dem Einzelnen allgemein eine effektive Mitwirkung im Verfahren zum Erlass von Entscheidungen, die in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreifen (GEROLD STEINMANN, in: Ehrenzeller et al. [Hrsg.], St. Galler Kommentar zur schweizerischen Bundesverfassung, 3. Aufl., Zürich 2014, N 42 ff. zu Art. 29 BV). Als Teilgehalte des rechtlichen Gehörs zählen in der Rechtsprechung und Lehre die Ansprüche auf vorgängige Äusserung und Anhörung, der Anspruch auf Berücksichtigung der Vorbringen, der Anspruch auf Teilnahme am Beweisverfahren unter Einschluss des Rechts, Beweisanträge zu stellen, das Recht auf Akteneinsicht und das Recht auf einen begründeten Entscheid (BGE 142 I 86 E. 2.2; BGE 141 V 557 E. 3.1; Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV], vom 1. April 2020 [810 19 342] E. 2.3; KGE VV vom 11. August 2017 [810 17 35] E. 4.1; MICHELE ALBERTINI, Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren des modernen Staates, Bern 2000, S. 206 ff.; JÖRG PAUL MÜLLER/MARKUS SCHEFER, Grundrechte in der Schweiz, 4. Aufl., Bern 2008, S. 846 ff.). Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst als Mitwirkungsrecht somit alle Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie in einem Verfahren ihren Standpunkt wirksam zur Geltung bringen kann (BGE 143 V 71 E. 4.1; BGE 135 I 279 E. 2.3; BGE 132 V 368 E. 3.1).

3.2.2. Eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör führt ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache selbst grundsätzlich zur Aufhebung der angefochtenen Verfügung (BGE 137 I 195 E. 2.2 m.w.H.; STEINMANN, a.a.O., N 59 zu Art. 29 BV). Darauf kann in nicht besonders schwerwiegenden Fällen verzichtet werden, wenn die betroffene Person sich vor einer Rechtsmittelinstanz äussern kann, die sowohl den Sachverhalt wie auch die Rechtslage frei überprüft. Weiter stellt das Bundesgericht vereinzelt darauf ab, ob den Parteien aus der Heilung Nachteile erwachsen, die sie ansonsten nicht hätten tragen müssen (BGE 138 III 225 E. 3.3; BGE 135 I 279 E. 2.6; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts [BVGE] 2009/61 E. 4.1.3; RENÉ WIEDERKEHR/KASPAR PLÜSS, Praxis des öffentlichen Verfahrensrechts, Eine sys-

tematische Analyse der Rechtsprechung, Bern 2020, Rz 721 f.). Diese sogenannte "Heilung" ist aber in der Regel ausgeschlossen, wenn es sich um eine besonders schwerwiegende Verletzung der Parteirechte handelt. Selbst dann kann jedoch ausnahmsweise von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abgesehen werden, wenn und soweit dies zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 137 I 195 E. 2.3.2; BGE 133 I 201 E. 2.2; Urteil des Bundesgerichts 5A_2/2016 vom 28. April 2016 E. 2.2; KGE VV vom 1. April 2020 [810 19 342] E. 2.5; KGE VV vom 5. April 2017 [810 16 249] E. 5.2; KGE VV vom 18. Juni 2014 [810 13 350] E. 4.1).

3.3.1. Die Beschwerdeführerin führt unter dem Titel "unzulässige Verkürzung des Rechtsmittelwegs/Verletzung des rechtlichen Gehörs" aus, das Steuergericht habe zwar die Veranlagung in Bezug auf die vermeintliche Schenkung von B.____ an A.____ aufgehoben, gleichzeitig aber die Steuer aufgrund eines vermeintlich anderen Lebensvorgangs, nämlich einer angeblichen Schenkung von D.____ an die Beschwerdeführerin, erhoben, wobei das Steuergericht in der E. 2.6 seines Entscheids von einer Rückweisung an die Steuerverwaltung spreche, im Dispositiv jedoch keine Rückweisung vorsehe. Wenngleich sich die Beschwerdeführerin bzw. ihr Vertreter zur Frage des Vorliegens einer Schenkung von D.____ an sie habe äussern können, werde ihr mit diesem Vorgehen die Möglichkeit einer Einsprache gegen die zu erwartende unrichtige Veranlagung genommen. Eine Schenkungssteueranlagung bezüglich der angeblichen Schenkung von D.____ an seine Lebenspartnerin habe nie stattgefunden. Die ursprüngliche Veranlagung betreffend die vermeintliche Schenkung von B.____ an die Beschwerdeführerin wäre aufzuheben und die Sache an die Steuerverwaltung zurückzuweisen gewesen. Diese hätte sodann in einem neuen Verfahren Beweise über die hier strittige Schenkung erheben und eine neue Veranlagungsverfügung erlassen müssen. Demzufolge sei das angefochtene Urteil aufzuheben.

3.3.2. Das Steuergericht entgegnet in seiner Vernehmlassung, die beschwerdeführende Partei habe sich sowohl schriftlich als auch mündlich an der Parteiverhandlung vor dem Steuergericht zur Frage des Schenkungswillens von D.____ äussern können. Inwiefern der Umstand, dass die Angelegenheit lediglich zur rechnerischen Umsetzung an die Steuerverwaltung zurückgewiesen worden sei, eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör darstellen solle, sei unerfindlich. Dass das Steuergericht die im Streit liegende Frage selbst materiell beurteilt habe, sei vielmehr Legitimationsvoraussetzung für die vorliegende Beschwerde. Läge demgegenüber ein reiner Rückweisungsentscheid vor, so wäre die Beschwerdeführerin vor Kantonsgericht mangels Beschwer und Ausschöpfung des Instanzenzugs überhaupt nicht legitimiert.

3.4. Der Beschwerdeführerin ist insofern beizupflichten, als in der Veranlagungsverfügung vom 2. November 2020 als Schenker B.____ und nicht D.____ aufgeführt ist, und die Veranlagungsbehörde im Zeitpunkt des Erlasses der Verfügung lediglich den Schenkungswillen von B.____ überprüft hat. Ebenso war im Einspracheverfahren die Schenkung von B.____ und nicht von D.____ an die Beschwerdeführerin Thema. Gegenstand der Schenkungssteuer war der Kauf- und Schenkungsvertrag und die diesbezügliche Eigentumsübertragung an die Beschwerdeführerin. Dieser Vertrag und die daraus folgende Eigentumsübertragung blieben unabhängig

davon, ob D.____ oder B.____ den Schenkungswillen hatten, Grund für die Erhebung der Schenkungssteuer. Es stellt sich demzufolge die Frage, ob überhaupt eine Verletzung des rechtlichen Gehörs vorliegt. Diese Frage kann jedoch offengelassen werden, da selbst wenn der Umstand, dass erst vor Steuergericht der Schenkungswille von D.____ und nicht derjenige von B.____ als Grund für die Schenkungssteuer gesehen wurde, als Verletzung des rechtlichen Gehörs qualifiziert werden sollte, die allfällige Verletzung vom Steuergericht geheilt worden ist. Aufgrund der Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 4. Juni 2021 an das Steuergericht, welche neu die Möglichkeit der Schenkung von D.____ an seine Lebenspartnerin nannte, war es der Beschwerdeführerin – wie sie selber zugesteht – möglich, sich im Verfahren vor Steuergericht zur allfälligen Schenkung von D.____ an seine Lebenspartnerin zu äussern. Die geltend gemachte Verletzung kann zudem nicht als besonders schwerwiegend qualifiziert werden und die Beschwerdeführerin konnte sich vor dem Steuergericht äussern, welches sowohl den Sachverhalt wie auch die Rechtslage frei überprüfen kann und überprüft hat. Zudem ist der Beschwerdeführerin durch die Heilung kein Nachteil entstanden. Selbst wenn es sich um eine schwerwiegendere Verletzung des rechtlichen Gehörs handeln würde, so wäre eine Rückweisung überdies ein formalistischer Leerlauf, da die Steuerverwaltung im Rahmen des Verfahrens vor Steuergericht den Schenkungswillen von D.____ geprüft und bejaht hat und bei einer Rückweisung nichts Anderes entscheiden würde. Dies ergibt sich nicht nur aufgrund des klar kommunizierten Standpunktes der Steuerverwaltung, welche selber im Verfahren vor Steuergericht diese Interpretation des Kauf- und Schenkungsvertrages eingebracht hat, sondern auch aufgrund der Tatsache, dass die Steuerverwaltung den Schenkungswillen des Vaters des Lebenspartners bejaht hatte und somit zweifelsohne auch denjenigen des Lebenspartners bejaht hätte, da zwischen den Lebenspartnern ein näheres Beziehungsverhältnis besteht. Zudem ist zu berücksichtigen, dass die neue Interpretation des Kauf- und Schenkungsvertrages und damit die Bejahung des Schenkungswillens von D.____ anstelle desjenigen von B.____ für die Beschwerdeführerin vorteilhafter ist, indem der Betrag der Schenkungssteuer von Fr. 147'000.-- auf Fr. 70'500.-- reduziert wird bzw. durch die Steuerverwaltung zu reduzieren sein wird. Ebenso blieb das Hauptargument der Beschwerdeführerin, dass die Konkubinatspartner eine einfache Gesellschaft bilden würden und durch ihre unterschiedlichen Finanzierungsbeiträge an der Liegenschaft eine latente Forderung von D.____ bestehe, ungeachtet der Person des Schenkers von Anbeginn gleich und wurde von allen Instanzen behandelt. Demzufolge gilt die allfällige Gehörsverletzung als geheilt bzw. es ist auf eine Rückweisung zu verzichten.

4.1.1. Die Beschwerdeführerin moniert weiter, dass das Steuergericht zu Unrecht den Konkubinats- und den Darlehensvertrag vom 14. Oktober 2021 nicht berücksichtigt habe, womit sie wiederum eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör geltend macht.

4.1.2. Die Vorinstanz ist in ihrem Entscheid de facto zum Schluss gekommen, dass die Verträge zu spät eingereicht worden seien, da das Gericht an der Verhandlung vom 10. September 2021 entschieden habe, dass eine Schenkung von D.____ an A.____ vorliege, und es den Fall lediglich zur Überprüfung der Voraussetzungen des qualifizierten Konkubinats i.S.v. § 12 Abs. 1 lit. b ESchStG ausgestellt habe. Überdies sei fraglich, ob diese Verträge die Argumentation der Beschwerdeführerin zu stützen vermögen würden, da sie erst nachträglich angefertigt worden seien. Das Steuergericht führt in seiner Vernehmlassung an das Kantonsgericht aus, dass am

Schenkungs willen von D.____ selbst die nachgeschobenen Dokumente nichts ändern würden, zumal diese lediglich interne Anpassungen an die Parteibehauptungen darstellen würden, um eine unangenehme Steuerfolge nachträglich zu vermeiden. Des Weiteren seien beide Verträge vom 14. Oktober 2021 a priori nicht geeignet, um nachzuweisen, dass im massgeblichen Zeitpunkt keine Schenkungsabsicht vorgelegen habe. Vor diesem Hintergrund habe das Gericht in antizipierter Beweiswürdigung entschieden, dass diesen Verträgen kein entscheidender Beweiswert zukomme. Soweit das Kantonsgericht die Ansicht des Steuergerichts nicht teile, wäre eine Rückweisung an das Steuergericht ein prozessualer Leerlauf, weshalb davon abzusehen sei.

4.1.3. Auch die Steuerverwaltung führt in ihrer Vernehmlassung an das Kantonsgericht aus, dass die nachträglich unterzeichneten Verträge am Schenkungs willen von D.____ nichts ändern würden.

4.2.1. Die Behörde hat den Parteien nicht nur Gelegenheit zur Äusserung zu geben, sondern deren Argumente, Verfahrens- und Beweisanträge auch entgegenzunehmen, ernsthaft zu prüfen und in der Entscheidungsfindung angemessen zu berücksichtigen (MÜLLER/SCHEFER, a.a.O., S. 868; ALBERTINI, a.a.O., S. 360 f.). Dies gilt für alle form- und fristgerecht angebrachten Äusserungen, Eingaben und Anträge, die zur Klärung der konkreten Streitfrage geeignet und erforderlich erscheinen. Erhebt die betroffene Person in diesem Sinne entscheidungswesentliche Einwände, so muss sich die Behörde ausdrücklich mit diesen auseinandersetzen oder aber zumindest die Gründe angeben, weshalb sie gewisse Gesichtspunkte nicht berücksichtigt (Urteil des BGer 2C_839/2016 vom 12. April 2017 E. 3.1.1; BGE 124 V 180 E. 2b; KGE VV vom 14. Dezember 2017 [860 2017 270] E. 2.3).

4.2.2. Zu prüfen ist, ob die Verträge fristgerecht eingereicht wurden und ob diese zur Klärung der Streitfrage geeignet waren. Hätten die Verträge nicht aus dem Recht gewiesen werden dürfen, stellt sich die Frage, ob der vorinstanzliche Entscheid aufzuheben und die Angelegenheit zurückzuweisen wäre.

4.3.1. Nach § 130 StG gelten für das Rekursverfahren vor Steuergericht die Vorschriften der VPO, sofern das StG keine andere Regelung trifft. Nach § 6 Abs. 2 VPO können die Parteien neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel bis zur gerichtlichen Beurteilung vorbringen, sofern ihnen dies unverschuldet nicht früher möglich war. Verspätete Vorbringen werden aus dem Recht gewiesen. In Abweichung von § 6 Abs. 2 VPO sieht § 130 StG i.V.m. § 6 Abs. 3 VPO vor, dass im Rekursverfahren vor Steuergericht auch neue Anträge, Behauptungen und Beweismittel vorgebracht werden können. Dies gilt bei Beschwerden in Steuersachen nach § 6 Abs. 3 VPO auch im Verfahren vor Kantonsgericht.

4.3.2. An der Verhandlung vor Steuergericht vom 10. September 2021 votierten zwei der fünf Richter für die Abweisung der Beschwerde unter anderem mit der Begründung, dass es die Beschwerdeführerin versäumt habe, sich nach der Stellungnahme der Steuerverwaltung vom 4. Juni 2021 zum Thema des Schenkungs willen von D.____ und des qualifizierten Konkubinars zu äussern oder einen Eventualantrag zu stellen. Drei Richter erachteten eine teilweise

Gutheissung im Sinne einer privilegierten Besteuerung für möglich. Kein Richter teilte jedoch die Auffassung der Beschwerdeführerin auf Gutheissung des Rekurses mangels Vorliegens einer Schenkung. Mit Verfügung vom 10. September 2021 verwies das Steuergericht auf die Verhandlung vom gleichen Tag und darauf, dass für die Beurteilung der strittigen Frage relevant sei, ob zwischen D.____ und der Beschwerdeführerin die qualifizierten Anforderungen nach § 12 Abs. 1 lit. b ESchStG vorlägen. Das Steuergericht stellte die Verhandlung aus und gewährte der Beschwerdeführerin Frist bis zum 14. Oktober 2021, sich zum Vorliegen der qualifizierten Anforderungen auszusprechen. Des Weiteren verfügte es, dass nach Durchführung des anschliessenden Schriftenwechsels das Verfahren in geeigneter Weise fortgesetzt werde. Am 21. Oktober 2021 ging beim Steuergericht das Gesuch der Beschwerdeführerin ein, es seien die am 14. Oktober 2021 zwischen D.____ und der Beschwerdeführerin erstellten Konkubinats- und Darlehensverträge im laufenden Verfahren gemäss § 6 VPO zuzulassen. Mit Verfügung vom 29. Oktober 2021 hielt das Steuergericht fest, dass an der Verhandlung vom 10. September 2021 das Verfahren auf die Frage beschränkt worden sei, ob zwischen D.____ und der Beschwerdeführerin die Anforderungen für eine privilegierte Besteuerung vorlägen. Der Fall sei ausgestellt und der Beschwerdeführerin Frist eingeräumt worden, den Nachweis eines gefestigten Konkubinats i.S.v. § 12 Abs. 1 lit. b ESchStG zu erbringen. Der Beschwerdeführerin wurde Frist bis zum 1. Dezember 2021 gewährt, sich zur Frage des gefestigten Konkubinats zu äussern. Nach weiteren Eingaben und Verfügungen fällte das Steuergericht den Entscheid vom 11. Juli 2022.

4.4. Das Steuergericht hat an der Verhandlung vom 10. September 2021 festgehalten, dass nur noch die Frage zu klären sei, ob ein qualifiziertes Konkubinatsverhältnis vorliege. Aus dem Protokoll der Verhandlung vor Steuergericht geht hervor, dass der Schenkungswille von D.____ nicht mehr in Frage gestellt wurde. Dies wurde alsdann in der Verfügung vom 29. Oktober 2021 festgehalten, indem dort ausgeführt wird, das Verfahren sei auf die Frage des qualifizierten Konkubinatsverhältnisses beschränkt worden. Die Verfügung vom 10. September 2021 ist als Zwischenentscheid zu qualifizieren, der lediglich einen Schritt im Verfahren darstellt und nicht verfahrensabschliessend ist. Zudem war diese Zwischenverfügung auch nicht selbstständig anfechtbar. Daraus folgt, dass mit dieser Verfügung unabhängig von den darin enthaltenen Ausführungen auch kein Abschluss des Verfahrens bezüglich der Teilfrage des Schenkungswillens stattgefunden hat. Damit war es der Beschwerdeführerin möglich, auch nach dieser Verfügung während der Hängigkeit des Verfahrens Beweise zur Frage des Schenkungswillens einzureichen (vgl. zum Zwischenentscheid RENÉ RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, Öffentliches Prozessrecht, 4. Auflage, Basel 2021, Rz 1869 ff.). Das Kantonsgericht kommt deshalb zum Schluss, dass die Verträge vom Steuergericht nicht mit der Begründung aus dem Recht hätten gewiesen werden dürfen, dass sie verspätet eingereicht worden seien. Des Weiteren können die Verträge nicht a priori als für die Klärung der konkreten Streitfrage als ungeeignet qualifiziert werden, so dass sie auch aus diesem Grund nicht in antizipierter Beweiswürdigung aus dem Recht gewiesen hätten werden dürfen. Jedoch wird der Mangel spätestens im Verfahren vor Kantonsgericht geheilt. Das Kantonsgericht überprüft in Steuersachen sowohl den Sachverhalt wie auch die Rechtslage frei (§ 45 Abs. 2 VPO; vgl. auch § 18 Abs. 3 VPO). Die Beschwerdeführerin hat sich vor Kantonsgericht zu den Verträgen geäußert. Es liegt auch nicht ein besonders schwerwiegender Mangel vor.

Selbst wenn ein schwerwiegender Mangel vorliegen sollte, würde eine Rückweisung einem formalistischen Leerlauf gleichkommen. Aufgrund der Ausführungen des Steuergerichts im angefochtenen Urteil und in der Vernehmlassung ist eindeutig, dass auch für den Fall, dass das Steuergericht die Verträge nicht aus dem Recht gewiesen hätte, es keinen anderen Entscheid gefällt hätte. Gestützt auf die Ausführungen der Steuerverwaltung ist unmissverständlich, dass auch die Steuerverwaltung den Schenkungswillen von D.____ aufgrund der nachgereichten Verträge nicht anders beurteilt hätte.

4.5. Gemäss den obigen Ausführungen wird das Rechtsbegehren der Beschwerdeführerin, es sei wegen Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör bzw. Verkürzung des Instanzenzugs der vorinstanzliche Entscheid aufzuheben und die Angelegenheit zur Neuurteilung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen, abgewiesen.

5.1.1. Der Kanton Basel-Landschaft sieht in § 131 Abs. 1 lit. e der kantonalen Verfassung (KV) vom 17. Mai 1984 die Erhebung von Erbschafts- und Schenkungssteuern ausdrücklich vor. Die Grundzüge der Ausgestaltung sind im ESchStG geregelt. Nach § 2 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 Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB] vom 10. Dezember 1907) und der Stiftung (Art. 80 ff. ZGB) sowie der schenkungsweise Erlass von Verbindlichkeiten (Abs. 1). Der Vorempfang auf Rechnung künftiger Erbschaft ist der Schenkung gleichgestellt (Abs. 2). Steht bei einem entgeltlichen Rechtsgeschäft die eine Leistung in einem offenbaren Missverhältnis zur Gegenleistung, so wird der durch die Gegenleistung nicht gedeckte Wert einer Schenkung gleichgestellt (Abs. 3).

5.1.2. Gemäss Art. 239 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht, OR) vom 30. März 1911 gilt als Schenkung jede Zuwendung unter Lebenden, womit jemand aus seinem Vermögen einen andern ohne entsprechende Gegenleistung bereichert. Bei der Schenkung verpflichtet sich der Schenker gegenüber dem Beschenkten, in Schenkungsabsicht aus seinem Vermögen eine Zuwendung unter Lebenden vorzunehmen, ohne dafür eine Gegenleistung erhalten zu wollen. Subjektive Elemente sind der Schenkungswille des Schenkers sowie der Schenkungsempfangswille des Beschenkten, d.h. es muss zwischen den Parteien Einigkeit über die Zuwendung und über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung bestehen. Objektives Element ist die Bereicherung des Empfängers aus dem Vermögen des Schenkers (Art. 239 OR; NEDIM PETER VOGT/ANNAIG L. VOGT, in: Widmer Lüchinger/Oser [Hrsg.], Basler Kommentar, Obligationenrecht I, Art. 1 - 529 OR, 7. Aufl., Basel 2020, N 1 zu Art. 239 OR). Dem zivilrechtlichen und dem steuerrechtlichen Schenkungsbegriff sind die Merkmale der Vermögenszuwendung, der Unentgeltlichkeit und des Zuwendungswillens gemeinsam; dabei bedeutet die subjektive Seite des Zuwendungswillens, dass der Zuwendende Wissen und Wollen bezüglich der Vermögenszuwendung und der Unentgeltlichkeit haben muss (vgl. THOMAS P. WENK, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, N 12 zu § 73 StG; Urteil des BGer 2C_597/2017 vom 27. März 2018 E. 3.1.2 m.w.H.; KGE VV vom 13. Januar 2021 [810 20 101] E. 3.1.2).

5.2. § 9 ESchStG sieht diverse Ausnahmen von der Erbschafts- und Schenkungssteuerpflicht vor. Nach § 9 Abs. 1 lit. b ESchStG sind Ehegatten, Eltern und direkte Nachkommen sowie die eingetragene Partnerin oder der eingetragene Partner des Erblassers oder Schenkers von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit. Für voll- und halbbürtige Geschwister, Grosseltern und Urgrosseltern, Schwiegereltern und Schwiegerkinder, Stiefeltern und Stiefgrosskinder sowie für Personen, welche im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerpflicht mit der zuwendenden Person ununterbrochen seit mindestens fünf Jahren in häuslicher Gemeinschaft und an gemeinsamem Wohnsitz gelebt haben, beträgt der Steuersatz der Erbschafts- und Schenkungssteuer 15 % nach Abzug eines Freibetrages von Fr. 30'000.-- (§ 12 Abs. 1 lit. b ESchStG).

5.3. In Bezug auf die Beweislast ist festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt; er hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (statt vieler: KGE VV vom 13. Januar 2021 [810 20 101] E. 3.2.1; KGE VV vom 23. Oktober 2019 [810 19 109] E. 3).

5.4. Art. 9 ZGB statuiert, dass öffentliche Register und öffentliche Urkunden für die durch sie bezeugten Tatsachen vollen Beweis erbringen, solange nicht die Unrichtigkeit ihres Inhalts nachgewiesen ist. Praktisch kommt diese Beweisregel einer gesetzlichen Vermutung gleich. Den öffentlichen Registern und Urkunden kommt somit eine erhöhte Beweiskraft zu. Der Beweis der Unrichtigkeit kann mit allen Beweismitteln geführt werden. Aufgrund von Art. 9 ZGB bleibt es mithin so lange bei der gesetzlichen Vermutung der Richtigkeit der öffentlichen Urkunde, als nicht der Beweis des Gegenteils erbracht ist (FLAVIO LARDELLI/MEINRAD VETTER, in: Geiser/Fountoulakis [Hrsg.], Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, Art. 1 - 456 ZGB, 6. Aufl., Basel 2018, N 2 f., 29 zu Art. 9 ZGB; Urteil des BGer 2C_662/2013 vom 2. Dezember 2013 E. 3.5). Allerdings genießt der Urkundeninhalt verstärkte Beweiskraft im Sinne von Art. 9 ZGB nur unter der Voraussetzung, dass die betreffende Tatsache von der Urkundsperson zu prüfen und sie in der Lage gewesen ist, Feststellungen dieser Art aufgrund eigener Wahrnehmung zuverlässig zu treffen (MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., Basel 2017, N 12 zu Art. 115 DBG; Urteil des BGer 4A_574/2008 vom 23. Juni 2009 E. 5.1; BVGE A-4061/2016 vom 3. Mai 2017 E. 5.2; KGE VV vom 13. Januar 2021 [810 20 101] E. 3.2.2).

6.1. Vorliegendenfalls ist unbestritten, dass eine grundbuchliche Übertragung von Miteigentumsanteilen an D.____ und die Beschwerdeführerin erfolgt ist. Im vorliegenden Verfahren ist des Weiteren nicht mehr bestritten, dass eine Schenkung von B.____ an D.____ in der Höhe von Fr. 1 Mio. stattgefunden hat. Bestritten ist hingegen, ob auch eine Schenkung von D.____ an die Beschwerdeführerin in der Höhe von Fr. 500'000.-- erfolgt ist.

6.2.1. Die Beschwerdeführerin macht geltend, es sei kein Schenkungswille vorgelegen. Die Konkubinatspartner würden eine einfache Gesellschaft i.S.v. Art. 530 ff. OR bilden. D.____ habe die Schenkung in die einfache Gesellschaft eingebracht. Bei einem Verkauf des Grundstü-

ckes sei im Innenverhältnis der Lebenspartner nach den Regeln über die Liquidation der einfachen Gesellschaft abzurechnen und dabei seien insbesondere die unterschiedlichen Finanzierungsbeiträge zu berücksichtigen, so dass D.____ den geschenkten Betrag von Fr. 1 Mio. erhalte. Die Beschwerdeführerin könne aufgrund des Gesellschaftsvertrages nicht über ihr hälftiges Miteigentum verfügen. Der Grundbucheintrag sei in Bezug auf das Innenverhältnis nicht massgebend. Der gemeinsame Erwerb der Liegenschaft beruhe auf einer zwischen den Lebenspartnern bestehenden, vorerst mündlich getroffenen Vereinbarung, gemäss welcher D.____ seine Schenkung für den Erwerb des Grundstückes zu hälftigem Miteigentum zur Verfügung stelle, jedoch mit der Massgabe, dass ihm bei einer Veräusserung des Grundstückes der vom Vater geschenkte Anteil allein zustehe. Andernfalls hätte er im Erbgang des Vaters einen Ausgleich gegenüber seinen beiden Schwestern als Miterben für eine Schenkung zu erbringen, von der er die Hälfte gar nicht mehr habe.

6.2.2. Das Steuergericht hielt in seinem Entscheid fest, dass B.____ seinem Sohn eine Schenkung im Umfang von Fr. 1 Mio. gemacht und Letztgenannter sodann in einer logischen Sekunde die Hälfte davon, also Fr. 500'000.--, seiner Lebenspartnerin weitergeschenkt hat. Es führte weiter aus, die Auffassung der Beschwerdeführerin, wonach bei einem Verkauf des Grundstückes im Innenverhältnis die Regeln über die Liquidation einer einfachen Gesellschaft zur Anwendung kämen, womit hinsichtlich der Entstehung der steuerbaren Schenkung nicht auf den Grundbucheintrag abgestellt werden könne, sei nicht überzeugend, da sie nicht rechtsgenügend nachgewiesen sei. So bestünden keinerlei Dokumente resp. Verträge über das Innenverhältnis, welche die Auffassung der Beschwerdeführerin stützen würden. Zudem würden die Ausführungen des Vertreters wenig glaubhaft erscheinen, zumal insbesondere nicht nachgewiesen worden sei, dass die behauptete Forderung bzw. Schuld in den entsprechenden Steuererklärungen deklariert worden sei. Daran würden auch die eingereichten Verträge vom 14. Oktober 2021 nichts ändern. Das Steuergericht führt in seiner Vernehmlassung unter anderem aus, die Argumentation der Beschwerdeführerin, dass sie über ihren Miteigentumsanteil nicht verfügen könne, weil dies dem Gesellschaftsvertrag widerspräche, enthalte bei juristischer Betrachtung erhebliche logische Mängel, zumal offenkundig Verfügungsmacht und Verfügungsbefugnis miteinander vermengt würden. Fakt bleibe, dass die Beschwerdeführerin aufgrund des streitbetreffenden Rechtsgeschäfts unentgeltlich hälftige Miteigentümerin der Liegenschaft geworden und aufgrund dessen jetzt dinglich berechtigt am Grundstück sei, was eine entsprechende Steuerfolge nach sich ziehe.

6.2.3. Die Steuerverwaltung erklärt in ihrer Vernehmlassung nur durch eine Schenkung sei es möglich gewesen, dass die Beschwerdeführerin einen hälftigen Miteigentumsanteil an der Liegenschaft erhalten habe. Der Verweis auf die einfache Gesellschaft gehe in diesem Fall fehl. Eine einfache Gesellschaft sei eine Personengemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Sie sei keine juristische Person und keine Trägerin eigener Rechte und Pflichten; berechtigt und verpflichtet seien immer nur die einzelnen Gesellschafter. Sie könne keine Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen und nicht vor Gericht klagen und verklagt werden. Die einfache Gesellschaft beschlage somit immer nur das Innenverhältnis der Gesellschafter und habe keinerlei Aussenwirkung. Im Grundbuch sei die Beschwerdeführerin als hälftige Miteigentümerin eingetragen. Dieser Umstand sei steuerlich als Schenkung unter den Konkubinatspartnern zu

qualifizieren. Nachträglich geschlossene Darlehensverträge oder Ansprüche aus dem Konstrukt der einfachen Gesellschaft seien für diese Beurteilung unerheblich.

6.3.1. Im Rubrum des Kauf- und Schenkungsvertrags vom 12. bzw. 18. Dezember 2019 wird festgehalten, dass B.____ seinem Sohn und der Beschwerdeführerin das Grundstück verkauft und schenkt, wobei Letztgenannte das Grundstück als Erwerber zu je 50 % Miteigentumsanteil erwerben. In Ziff. 2 des Vertrages wird der Übertragungswert so reguliert, dass Fr. 550'000.-- nach Vertragsunterzeichnung zu bezahlen sind und Fr. 1 Mio. dem Sohn D.____ als Erbvorbezug erlassen werden. In Ziff. 10 des Vertrages wird ausgeführt, dass mit Vollzug des Kauf- und Schenkungsvertrages die Erwerber D.____ und die Beschwerdeführerin hälftiges Miteigentum begründen und dieses Eigentumsverhältnis im Grundbuch einzutragen sei, was "hiermit" beantragt werde. Nach Ziff. 15 wird die Eintragung im Grundbuch gemäss Ziff. 10 veranlasst. Gemäss Ziff. 14 lit e des Vertrages werde eine Schenkungssteuer gemäss § 9 Abs. 1 lit. b ESchStG nicht fällig. Entgegen der in der Beschwerdebegründung vertretenen Auffassung der Beschwerdeführerin handelt es sich bei Ziff. 10 des Vertrages nicht lediglich um eine formelhafte Anweisung an das Grundbuchamt, wie die Erwerber als Eigentümer einzutragen seien. Vielmehr wird in Ziff. 10 des Vertrages klar ausgeführt, dass die zwei Erwerber mit Vollzug des Kauf- und Schenkungsvertrags hälftiges Miteigentum begründen.

6.3.2. Haben mehrere Personen eine Sache nach Bruchteilen und ohne äusserliche Abteilung in ihrem Eigentum, so sind sie Miteigentümer (Art. 646 Abs. 1 ZGB). Ist es nicht anders festgestellt, so sind sie Eigentümer zu gleichen Teilen (Art. 646 Abs. 2 ZGB). Jeder Miteigentümer hat für seinen Anteil die Rechte und Pflichten eines Eigentümers, und es kann dieser Anteil von ihm veräussert und verpfändet und von seinen Gläubigern gepfändet werden (Art. 646 Abs. 3 ZGB). Die Miteigentumsquote ist der Inbegriff der dem Miteigentum individuell zustehenden Rechte und Pflichten. Sie stellt eine rein arithmetische (ideelle, nicht körperlich-reale) Fixierung der Berechtigung dar. Die Funktion der Quote besteht primär darin, dass die Berechtigung am Miteigentum zum selbstständigen Objekt des Rechtsverkehrs wird. Daneben dient sie als Schlüssel für die Aufteilung des Nutzens, des Erlöses beim Verkauf der Sache, der körperlichen Teilung sowie der Lasten (CHRISTOPH BRUNNER/JÜRIG WICHTERMANN, in: Geiser/Wolf [Hrsg.], Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch II, Art. 457 - 977 ZGB, 6. Aufl., Basel 2019, N 10 f. zu Art. 646 ZGB). Verkaufen Miteigentümer ihre Liegenschaft, so kann jeder Miteigentümer selbständig den ihm zustehenden Teil der Kaufpreisforderung (pro rata) von der Käuferschaft verlangen (BRUNNER/WICHTERMANN, a.a.O., N 21 zu Art. 646 ZGB).

6.3.3. Gemäss öffentlich beurkundetem Vertrag und Grundbucheintrag wurde ein 50%iges Miteigentum und damit ein dingliches Recht der Beschwerdeführerin am Grundstück begründet (vgl. Art. 971 Abs. 1 ZGB). Damit hat die Beschwerdeführerin eine 50%ige Berechtigung an der Liegenschaft erworben. Die öffentliche Urkunde über einen Kauf- und Schenkungsvertrag und das Grundbuch erbringen gemäss Art. 9 ZGB den vollen Beweis für die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin zu 50 % Miteigentümerin ist, womit sie eine unentgeltliche Vermögenszuwendung von 32 % erhalten hat, da sie sich am Übertragungswert von Fr. 1'550'000.-- lediglich zu 18 %, nämlich mit der Hälfte der Zahlung des Betrages von Fr. 550'000.--, beteiligt hat (Fr. 275'000.-- = 18 % von Fr. 1'550'000; 50 % - 18 % = 32 %). Der Inhalt des Grundbuchs, wo-

nach die Beschwerdeführerin hälftiges Miteigentum erworben hat, gilt so lange, bis die Unrichtigkeit des Inhalts des Grundbuches und der öffentlichen Urkunde nachgewiesen ist.

6.4. Da es sich beim Vorliegen einer Schenkung im Allgemeinen und des Schenkungswillens im Besonderen um steuerbegründende Tatsachen handelt, trägt die Steuerbehörde die Beweislast hierfür. Wenngleich es sich beim Schenkungswillen um ein subjektives Begriffsmerkmal handelt, ist dessen Vorliegen oder Nicht-Vorliegen nach objektiven Massstäben zu beurteilen. Das persönliche Empfinden der zuwendenden Person ist nicht ausschlaggebend; ihre Sichtweise und Erklärungen sind unter Berücksichtigung aller übrigen Umstände einer bestimmten Zuwendung zu würdigen. Da der strikte Nachweis innerer Tatsachen, aus denen sich auf das Vorliegen des subjektiven Elements schliessen liesse, naturgemäss schwierig ist, darf – bei Vorliegen aller objektiven Elemente des steuerrechtlichen Schenkungsbegriffs (Zuwendung, Bereicherung, Unentgeltlichkeit) – nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung der Schenkungswille unter einander nahestehenden Personen vermutet werden (Urteil des BGer 2C_154/2021 vom 6. Juli 2022 E. 9.3; Urteil des BGer 2C_703/2017 vom 15. März 2019 E. 3.3.2, in: Steuerentscheid [StE] 2019 B 22.2 Nr. 35; KGE VV vom 27. Oktober 2021 [810 21 117] E. 5.4, vgl. ebenso Urteile des BGer 2C_294/2018 vom 26. Juni 2018 E. 4.3, 2C_597/2017 vom 27. März 2018 E. 3.1.2 und 2C_91/2011 vom 5. Juli 2011 E. 2.1; MARC'ANTONIO ITEN, Die Erbvorbezugs-gemeinschaft in der Zürcher Steuerpraxis, in: Der Treuhandexperte, 2018, S. 253). Auch dürfen in diesem Zusammenhang die wirtschaftlichen Verhältnisse und die übrigen Lebensumstände als Indizien herbeigezogen werden. 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. Ist der Schenkungswille aufgrund solcher Umstände zu vermuten, obliegt es dem Beschenkten, Gründe für dessen Fehlen – wie etwa eine sittliche Pflicht oder eine vertragliche Verpflichtung – darzutun (vgl. zum Ganzen KGE VV vom 27. Oktober 2021 [810 21 117] E. 5.4; Entscheide des Steuergerichts Basel-Landschaft [StGE] vom 28. August 2015 [510 15 25] E. 4a; StGE vom 11. Juni 2010 [510 10 16] E. 3b; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich SR.2006.00005 vom 23. August 2006 E. 1.1; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 10. August 1992, in: Rechenschaftsbericht an den Kantonsrat [RB] 1992 Nr. 52). Weiter hat das Bundesgericht im Zusammenhang mit einem Forderungsverzicht allgemein ausgeführt, dass unter nahen Verwandten in der Regel von einem schenkungshalber erfolgten Schuldenerlass auszugehen sei (vgl. Urteil 2C_597/2017 vom 27. März 2018 E. 3.1.2; Urteil 2C_224/2008 vom 1. April 2009 E. 2.2). Bei D.____ und der Beschwerdeführerin handelt es sich um ein Konkubinatspaar, welches bereits seit 2005 bzw. 2006 zusammenwohnt, weshalb der Schenkungswille vermutet wird. Die Beschwerdeführerin moniert in ihrer Beschwerde, dass es mit Ausnahme der längerdauernden Lebensgemeinschaft an allen vom Steuergericht angeführten Elementen, nämlich hohes Alter, schlechte Gesundheit oder gute Vermögensverhältnisse des Zuwendenden sowie Bedürftigkeit der Empfängerin, fehle. Die Beschwerdeführerin verkennt, dass gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung bei Vorliegen aller objektiven Elemente des steuerrechtlichen Schenkungsbegriffs (Zuwendung, Bereicherung, Unentgeltlichkeit) der Schenkungswille bereits aufgrund der Tatsache, dass die beteiligten Personen einander nahestehen, vermutet wird. Die übrigen Indizien können herbeigezogen werden, sind aber nicht Voraussetzung.

6.5. Gemäss Grundbucheintrag und öffentlicher Kauf- und Schenkungsurkunde hat die Beschwerdeführerin für ihren Anteil die Rechte und Pflichten einer Eigentümerin. Die Behauptung, es sei mündlich vereinbart worden, beim Verkauf der Liegenschaft oder der Auflösung der einfachen Gesellschaft und damit der Partnerschaft würde die Teilung in Abweichung des Grundbucheintrags erfolgen, ist wenig glaubhaft. Es ist lebensfremd, dass D.____ die behauptete sehr hohe Forderung, die er bei einer Auflösung des Konkubinats gegenüber der Beschwerdeführerin hätte, nicht schriftlich festgehalten hätte, wenn dies seinem Willen entsprochen hätte. Es ist nicht von der Hand zu weisen, dass die Auflösung eines Konkubinats im Streit erfolgen kann. Es ist deshalb wenig glaubhaft, dass D.____ ohne schriftliche Vereinbarung darauf vertraute, bei einer Auflösung der Partnerschaft problemlos seine behauptete in Abweichung zum Grundbuch stehende Forderung gegenüber der Beschwerdeführerin durchsetzen zu können; dies umso mehr, als in der Beschwerdebegründung ausgeführt wird, bei D.____ handle es sich nicht um eine Person mit einem erheblichen Vermögen. Als weiteres Argument für den fehlenden Schenkungswillen wird ausgeführt, D.____ habe gegenüber der Beschwerdeführerin eine Forderung, da er im Erbgang des Vaters einen Ausgleich gegenüber seinen beiden Schwestern als Miterben zu erbringen habe. Es ist wenig glaubhaft, dass D.____ seine Forderung gegenüber der Beschwerdeführerin vor dem Eigentumsübergang nicht schriftlich festgehalten hätte, um auch die allfälligen Forderungen der Schwestern zu sichern. Im Übrigen widerspiegelt sich die Darstellung von D.____ und der Beschwerdeführerin auch nicht in den Steuererklärungen, weil darin weder die Forderung von D.____ noch die Schuld der Beschwerdeführerin deklariert wurden. Die Beschwerdeführerin führt aus, dass es sich um ein Versehen handle, dass das Darlehen in den Steuererklärungen nicht deklariert worden sei, wobei dazu festzuhalten sei, dass es bei Lebensgemeinschaften nicht ungewöhnlich sei, dass gegenseitige Guthaben nicht deklariert würden. Es mag stimmen, dass dies nicht ungewöhnlich ist. Jedoch ist es wohl ungewöhnlich, derart hohe Forderungen nicht zu deklarieren und auch sonst nirgends schriftlich zu regeln; dies umso mehr, als auch hier nicht nur D.____, sondern auch seine Schwestern ein Interesse gehabt haben müssten, eine schriftliche Regelung über ein derart hohes Darlehen zu verfassen. Das Kantonsgericht kommt zum Schluss, dass die Argumente der Beschwerdeführerin nicht überzeugen und nicht ausreichen, um die Unrichtigkeit des Inhalts des Grundbuches und der öffentlichen Urkunde nachzuweisen bzw. um nachzuweisen, dass im Zeitpunkt der Eigentumsübertragung D.____ keinen Schenkungswillen gehabt haben und die Beschwerdeführerin nicht auch eine Berechtigung von 50 % an der Liegenschaft erworben haben soll.

6.6.1. Die Beschwerdeführerin reichte beim Steuergericht eine nach der Verhandlung vor dem Steuergericht erstellte und unterzeichnete Vereinbarung zwischen ihr und D.____ über die Regelung der Lebens- und Wohngemeinschaft vom 14. Oktober 2021 ein. Darin wird u.a. festgehalten, dass die Parteien die von ihnen gelebte, mündliche Praxis in Schriftform festhalten würden (Präambel). Unter anderem wird dort ausgeführt, "das Eigentumsverhältnis beträgt je die Hälfte", wobei die Finanzierungsanteile am Grundstück zu 80 % von D.____ und zu 20 % von der Beschwerdeführerin zu leisten seien (Ziff. 2.a). Im gleichen Verhältnis seien die Hypothekarzinsen, Amortisationen und Kosten für den laufenden Unterhalt zu leisten. Die Nebenkosten wie u.a. Heizung, Wassergebühren, Gas, Elektrisch und Telefon würden hälftig geteilt (Ziff. 1.b). Weiter wird erklärt, dass aufgrund der ungleichen Finanzierung des Grundstücks ge-

mäss dem Kauf- und Schenkungsvertrag vom 12. Dezember 2019 zwischen den Konkubinatspartnern eine Forderung im Betrag von Fr. 500'000.-- von D.____ gegenüber A.____ auflebe, welche die beiden in einem separaten Darlehensvertrag regeln würden (Ziff. 2.a). Im Darlehensvertrag wird ausgeführt, dass der Darleiher der Borgerin ein internes, buchhalterisches Darlehen von Fr. 500'000.-- gewähre (Ziff. 1). Aus dem Erbvorbezug von Fr. 1 Mio. zugunsten des Darleihers sei eine interne, buchhalterische Forderung unter den Konkubinatspartnern entstanden. Auf eine grundbuchliche Sicherstellung werde verzichtet (Abs. 2). Das Darlehen werde zeitlich unbefristet gewährt. Eine Rückzahlung erfolge erst mit der Veräusserung des Grundstückes oder mit der Auflösung des Konkubinatsverhältnisses.

6.6.2. Diese Verträge halten die Verhältnisse so fest, wie sie von der Beschwerdeführerin seit der Erhebung der Schenkungssteuer behauptet werden. Dass die Verhältnisse im Zeitpunkt des Eigentumsübergangs so gewesen seien, ist wie oben ausgeführt wenig glaubhaft. Dass diese behaupteten Verhältnisse im Laufe des Verfahrens vor Steuergericht und somit nachträglich mittels eines Konkubinats- und Darlehensvertrags schriftlich festgehalten wurden, macht diese behauptete Abmachung nicht glaubhafter. Diese nachträglich erstellten Verträge vermögen nicht den Schenkungswillen im Zeitpunkt des Eigentumsübergangs zu widerlegen (vgl. Urteil des BGer 2C_91/2011 vom 5. Juli 2011 E. 2.3). Vielmehr handelt es sich – wie das Steuergericht in seiner Vernehmlassung ausführt – um blosser interne Anpassungen an die Parteibehauptungen, um eine unangenehme Steuerfolge nachträglich zu vermeiden. Die Beschwerde ist demzufolge abzuweisen.

7. Es bleibt über die Kosten des vorliegenden Verfahrens zu befinden. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'500.-- werden demzufolge der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 3'500.-- verrechnet. Der zuviel bezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'000.-- wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet. Die Parteikosten sind gemäss § 21 Abs. 1 VPO wettzuschlagen.

Demgemäss wird **erkannt**:

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 3'500.-- verrechnet.
Der zuviel bezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'000.-- wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiberin

Gegen diesen Entscheid wurde am 8. März 2023 Beschwerde beim Bundesgericht (Verfahrensnummer 9C_195/2023) erhoben.