



Entscheid vom 24. Oktober 2014 (510 14 22)

Schenkungssteuer / Steuerumgehung

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter Dr. P. Leumann, P. Salathe, J. Felix, Dr. P. Spitz, Gerichtsschreiber D. Brügger

Parteien **A.**, vertreten durch **B.**

Rekurrent

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend **Schenkungssteuer**

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung der Schenkungssteuer vom 24. Juni 2013 wurde die Übertragung der Parzelle Nr. C. GB D. (Parzelle) zu einem Steuersatz von 22.5% besteuert.

2. Mit Eingabe vom 9. Juli 2013 erhob der Pflichtige mit dem Begehren, die Schenkungssteuerveranlagung sei aufzuheben, Einsprache. Zur Begründung machte er geltend, die Schenkung sei vom Vater an den Sohn erfolgt.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 24. Februar 2014 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung liege eine Steuerumgehung vor, wenn der Sachverhalt absonderlich gestaltet werde, die absonderliche Gestaltung mit der Absicht vorgenommen worden sei Steuern zu sparen und auch tatsächlich eine Steuerersparnis resultiere. Vorliegend sei am gleichen Tag und durch die gleiche Notarin die schenkungsweise Übertragung der Parzelle von der Schwester an den Bruder und in einem zweiten Schritt von diesem Bruder als Vater auf dessen Sohn erfolgt. Wäre die Schenkung direkt von der Erstschenkerin an deren Neffen erfolgt, wäre ein Steuersatz von 22.5% zur Anwendung gelangt. Ziel der vorgenommenen Schenkungen seien ein Steuersatz von 15% (Schenkungen der Schwester an den Bruder) sowie eine steuerfreie Übertragung (Schenkungen vom Vater an den Sohn) gewesen. Der einzige Sinn in der Ausgestaltung dieses Rechtsgeschäfts in zwei Akten sei die Absicht Steuern zu sparen gewesen.

4. Mit Eingabe vom 27. März 2014 erhob der Pflichtige mit dem Begehren, es sei der Einsprache-Entscheid sowie die Schenkungssteuerveranlagung aufzuheben, Rekurs. Zur Begründung machte er geltend, die Steuerverwaltung gehe davon aus, dass er eine Schenkung von seiner Tante erhalten habe, was nachweislich nicht stimme. Sie habe nie die Absicht gehabt, ihm die Wohnung zu übertragen. Dass sein Vater die Wohnung sofort wieder an ihn weitergegeben habe, habe lediglich verfahrensökonomische Gründe gehabt, weil er die Wohnung nicht für sich behalten haben wollen, da er in dieser Liegenschaft schon eine selbstgenutzte Wohnung gehabt habe. Deshalb sei es ganz natürlich, dass die Übertragung am selben Tag unterzeichnet worden sei, was im Übrigen auch seitens der Notarin empfohlen worden sei.

5. Mit Vernehmlassung vom 24. April 2014 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, grundsätzlich sei jedermann frei, sich wirtschaftlich so zu betätigen, dass eine möglichst geringe Steuerlast anfalle (erlaubte Steuerplanung). Werde ein allzu ausgefallener Sachverhalt konstruiert, der - wenn auf die zivilrechtlich gewählten Formen abgestellt werde - an sich die Steuerbarkeit nicht erfülle, wirtschaftlich indessen mit dem steuerbaren Sachverhalt identisch sei, gelte die Schwelle zwischen zulässiger und unzulässiger Steuerplanung als überschritten. Vorliegend sei am gleichen Tag und durch die gleiche Notarin die schenkungsweise Übertragung der Parzelle von der Schwester an den Bruder und in einem zweiten Schritt vom Vater auf den Sohn erfolgt. Die gewählte Vorgehensweise sei als ungewöhnlich und sachwidrig einzustufen. Bereits der Umstand, dass man eine Wohneinheit am gleichen Tag zweimal übertrage, obwohl eigentlich nur eine Übertragung notwendig wäre, lasse aufhorchen. Auch die zweimalige freiwillige Entrichtung der Notariatsgebühren bestärke die Steuerverwaltung in ihrer Ansicht, dass sich die involvierten Parteien bewusst für einen kleinen „Umweg“ über den Vater des Rekurrenten entschieden hätten. Umso überraschter sei man nun, dass der gewählte Verfahrensablauf „ökonomischer“ sein solle als die direkte Übertragung von der Schenkerin auf den Rekurrenten. Schliesslich hätten sich bei einer direkten Übertragung der Stockwerkeigentumseinheit nur die involvierten Parteien, d.h. der Rekurrent und die Schenkerin aufs Amt begeben müssen. Es könne kein anderer Sinn in der Ausgestaltung dieses Rechtsgeschäfts in zwei Akten erblickt werden, ausser in der Absicht Steuern zu sparen.

6. Anlässlich der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

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 Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten

und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob die schenkungsweise Übertragung einer Liegenschaft an den Bruder sowie die gleichentags erfolgte Weiterschenkung an dessen Sohn als Steuerumgehung zu qualifizieren ist. Mit anderen Worten ist strittig, ob die Schenkungssteuer seitens der Steuerverwaltung zu Recht so berechnet worden ist, wie wenn die Schenkung direkt von der Tante an den Neffen erfolgt wäre.

3. Gemäss § 24 des Gesetzes über die Erbschafts- und die Schenkungssteuer vom 7. Januar 1980 (ESchStG) sind die Bestimmungen des Steuergesetzes unmittelbar oder sinngemäss anwendbar. Daher ist § 2 Abs. 2 StG, wonach die Steuern nach Massgabe des wirtschaftlichen Tatbestandes zu entrichten sind, wenn die Rechtsform offensichtlich nicht den wirtschaftlichen Gegebenheiten entspricht, auch im Bereich der Schenkungssteuern verbindlich. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Rechtsform zur Erreichung von Steuerumgehungen gewählt worden ist.

4. Gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung wird eine Steuerumgehung dann angenommen, wenn (1.) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, (2.) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen worden ist um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und (3.) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führt, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen wird. Entgegen der in der neuen Literatur geäusserten Ansicht ist an diesen Kriterien festzuhalten. Zwar ist mit der neueren Lehre festzustellen, dass eine Steuerumgehung - im Sinne einer rechtsmissbräuchlichen Anrufung des als massgeblich geltenden Sinnes einer Norm - nur in ganz ausserordentlichen Situationen in Frage kommt, d.h. wenn trotz Heranziehung des Normsinnes als Auslegungsschranke eine Besteuerung oder eine Steuerbefreiung nicht möglich ist, das Gesetz also angewendet werden kann, das Ergebnis aber aufgrund der konkreten Ausgestaltung des Sachverhalts in hohem Masse als stossend erscheint bzw. Willkür gleichkommt. Wird das Vorliegen einer Steuerumgehung mit dieser

Gewichtung geprüft, so stellen die genannten Kriterien ein taugliches Prüfraster für die Abgrenzung von der steuerlich zu akzeptierenden Steuervermeidung dar. Was die Beurteilung der gewählten Rechtsgestaltung, das sog. objektive Element, betrifft, ist daher das Gewicht auf die völlige Unangemessenheit zu legen. Das heisst, für die Annahme einer Steuerumgehung muss eine Sachverhaltsgestaltung vorliegen, die - wenn man von den steuerlichen Aspekten absieht - jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt. Das sog. subjektive Element spielt insofern eine entscheidende Rolle, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen bleibt, wenn andere als blosser Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen. Wird der Anwendung der Steuerumgehung das rechtsmissbräuchliche Anrufen einer Norm zugrunde gelegt, so kann die zweckwidrige, ohne schützenswertes Interesse erfolgende Rechtsausübung nicht unbeachtet bleiben. Was schliesslich das sog. effektive Element anbelangt, ist zu beachten, dass der Steuerpflichtige grundsätzlich frei ist, wie er seine Rechtsverhältnisse gestalten will, und dass bei rechtsmissbräuchlicher Gestaltung dann eingegriffen werden soll, wenn diese andernfalls tatsächlich Wirkung entfaltet. Ob die Voraussetzungen für die Annahme einer Steuerumgehung erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Wird eine Steuerumgehung bejaht, ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen. Entgegen in der Literatur geäusserten Meinungen (vgl. beispielsweise Peter Locher, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75, S. 675 f.) erscheint eine solche Sachverhaltsfiktion als unproblematisch, wird doch lediglich die formale privatrechtliche Ausgestaltung des Sachverhalts negiert bzw. fingiert, unverändert bleibt jedoch der Sachverhalt mit Bezug auf seine - für die Beurteilung massgebenden - wirtschaftlichen Auswirkungen (vgl. zum Ganzen Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 138 II 239, E. 4.1, mit weiteren Hinweisen).

5. Mit Urteil des damaligen Verwaltungsgerichts (heute Kantonsgericht) des Kantons Basel-Landschaft wurde in einem mit dem vorliegenden vergleichbaren Fall einer Kettenschenkung entschieden, dass die schenkungsweise Übertragung einer Liegenschaft an den Bruder sowie die im Vertrag vereinbarte - und auch gleichentags erfolgte - Weiterschenkung an die Tochter als Steuerumgehung gilt. Die Schenkungssteuer ist daher so zu berechnen, wie wenn die Schenkung direkt vom Onkel an die Nichte erfolgte wäre (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 18. Mai 1994, publ. in Basellandschaftliche Steuerpraxis [BStPr], Bd. XII, S. 82 ff., E. 2).

6. Vorliegend wurde mit Kauf- und Schenkungsvertrag vom 21. Mai 2012 die Parzelle von der Schwester auf den Bruder (Tagebuch- und Beleg-Nr. 565/12) und mit Kauf- und Schenkungsvertrag vom selben Tag alsdann von demselben auf seinen Sohn übertragen (Tagebuch- und Beleg-Nr. 566/12). Die beiden Verträge wurden damit unmittelbar nacheinander abgeschlossen und ins Tagebuch eingetragen. Der Antritt des Vertragsobjektes erfolgte in beiden Verträgen rückwirkend per 1. Mai 2012. Auch die übrigen Vertragsbestimmungen waren in beiden Verträgen identisch.

a) Es stellt sich die Frage, ob der vorliegende Sachverhalt als teilweise Schenkung direkt von der Tante an den Neffen zum anwendbaren Steuersatz von 22,5% nach Abzug eines Freibetrages von Fr. 20'000.-- gemäss § 12 Abs. 1 lit. c ESchStG zu besteuern ist, oder als eine Schenkung zwischen vollbürtigen Geschwistern zum anwendbaren Steuersatz von 15% nach Abzug eines Freibetrages von Fr. 30'000.-- gemäss § 12 Abs. 1 lit. b ESchStG und einer anschliessenden steuerfreien Schenkung vom Vater auf den Sohn.

b) Die Abwicklung des Kauf- und Schenkungsvertrages ist ungewöhnlich und sachwidrig, wird doch am gleichen Tag die Parzelle von der Tante auf den Bruder und von demselben auf seinen Sohn übertragen. Zudem ist der Sinn und Zweck der ersten Übertragung auf den Bruder wirtschaftlich nicht gegeben. Wenn sofort im Anschluss an die erste Übertragung noch vor der gleichen Notarin die zweite Übertragung auf den eigenen Sohn erfolgt, entstehen berechtigte Zweifel an der Qualifikation des Erstgeschäftes als Kauf. Wäre der ersten Zuwendung eine Verpflichtung zu entnehmen, das Eigentum an einen Dritten weiterzuleiten, würde die Konstruktion von zwei Kaufverträgen schon zivilrechtlich nicht anerkannt. Es läge die Simulation der ersten Schenkung vor. In Tat und Wahrheit wäre das Geschäft zwischen dem Schenker und dem Mittler als ein fiduziarisches Rechtsgeschäft, d.h. als Auftrag zu qualifizieren (vgl. Richner/Frei, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zürich 1996, § 4 N 119). Aber auch ohne die explizite Verpflichtung zur Weiterübertragung (und damit in Abweichung zum in E. 5 hiervoor zitierten Fall) ist das vorliegende Dreiecksgeschäft schenkungssteuerrechtlich als Steuerumgehung qualifizieren. Zum objektiven Element der Steuerumgehung (also die ungewöhnlich gewählte Rechtsgestaltung) tritt das subjektive Element, dass diese Wahl missbräuchlich getroffen worden ist, lediglich in der Absicht Steuern einzusparen, hinzu. Es scheint offensichtlich und es werden vom Rekurrenten auch keine stichhaltigen Argumente dagegen vorgebracht, dass es

lediglich für den Schenkungssteuersatz massgebend sein konnte, zwei Kauf- und Schenkungsverträge über dasselbe Kauf- resp. Schenkungsobjekt am gleichen Tag zu unterzeichnen. In Bezug auf die Notariatsgebühren fährt man mit zwei Verträgen schlechter, und auch für die beteiligten Personen, insb. den Bruder bzw. Vater, ist der Gang zur Notarin ohne Nutzen. Ferner ist die Eigentümerstellung des Bruders auf eine logische Sekunde beschränkt. Auch in effektiver Hinsicht ist von einer Steuerumgehung auszugehen, da durch die Kettenschenkung eine erhebliche Steuerersparnis resultiert. Statt einer Schenkungssteuer von Fr. 40'275.-- (Fr. 199'000.-- ./ Fr. 20'000.-- = Fr. 179'000.--; Fr. 179'000.-- x 22.5%) wäre gemäss den Vorstellungen des Steuerpflichtigen resp. des Vaters als Beschenktem lediglich eine Schenkungssteuer von CHF 25'350.-- (Fr. 199'000.-- ./ Fr. 30'000.-- = Fr. 169'000.--; Fr. 169'000.-- x 15%) angefallen, was einer Differenz bzw. Steuerersparnis von Fr. 14'925.-- (Fr. 40'275.-- ./ Fr. 25'350.--) entspricht. Damit sind die drei Voraussetzungen einer Steuerumgehung erfüllt und der Besteuerung ist die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss wäre, um den vom Pflichtigen erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen. Dies wäre ein direkter Kauf- und Schenkungsvertrag zwischen der Tante und dem Neffen gewesen. Die entsprechende Besteuerung durch die Steuerverwaltung erfolgte damit zu Recht.

7. Abschliessend bleibt zu prüfen, ob sich der Pflichtige zu Recht auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes beruft, macht er doch geltend, das Vorgehen sei mit der Bezirksschreiberei D. bzw. der Notarin, welche die Verträge aufgesetzt habe, abgesprochen worden.

a) Der Schutz von Treu und Glauben ist in Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) als selbständiges verfassungsmässiges Individualrecht verankert. Der Grundsatz von Treu und Glauben gebietet ein loyales und vertrauenswürdiges Verhalten im Rechtsverkehr. Der Grundsatz des Vertrauensschutzes verleiht einer Person Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördlichen Zusagen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründetes Verhalten der Behörden. Der Einzelne muss sich also auf Informationen oder auf das Verhalten einer Behörde verlassen können. Damit der Vertrauensschutz greift, müssen allerdings verschiedene Voraussetzungen erfüllt sein. Neben der Existenz einer Vertrauensgrundlage muss das Vertrauen in das Verhalten der staatlichen Behörden berechtigt sein, der Bürger muss gestützt auf sein Vertrauen eine Disposition getätigt haben, und schliesslich muss eine Interessenabwägung zwischen den verschiedenen betroffenen Interessen stattfinden. Sind die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes gegeben, so soll dem Einzelnen kein Nachteil aus

seiner Vertrauensbetätigung entstehen (vgl. Häfelin/Haller/Keller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 8. Auflage Zürich Basel Genf 2012, N 818 ff.; Müller/Schefer, Grundrechte in der Schweiz, 4. Auflage Bern 2008, S. 25 ff.; Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 22. Januar 2010, 510 09 68, E. 5, www.bl.ch/steuergericht).

b) Seit dem 1. April 2013 sind die freiberuflichen Notariate für Notariatsgeschäfte über Liegenschaften zuständig, davor und damit auch im Zeitpunkt der Vertragsabschlüsse vom 21. Mai 2012 waren es die Bezirksschreibereien bzw. die dort angestellten Notare. Selbst wenn die behauptete Auskunft tatsächlich erteilt worden wäre, was vom Rekurrenten nicht nachgewiesen wurde, kann der Pflichtige daraus keine Rechte zu seinen Gunsten ableiten. Die Notarin der Bezirksschreiberei, welche angeblich die Auskunft erteilt haben soll, war nämlich zur fraglichen Auskunftserteilung nicht zuständig. So wird nicht nur in § 18 Abs. 1 ESchStG festgelegt, dass die Veranlagungsbehörde die kantonale Steuerverwaltung ist, sondern es entspricht auch der Gerichtspraxis, dass Auskünfte von Bezirksschreibereien für die Steuerverwaltung nicht verbindlich sind (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 18. Mai 1994, a.a.O., E. 3, mit weiteren Hinweisen). Somit ist es dem Rekurrenten verwehrt, sich auf den Grundsatz von Treu und Glauben zu berufen.

Der Rekurs erweist sich demnach als unbegründet und ist abzuweisen.

8. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind dem Rekurrenten Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'000.-- aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]) und es ist ihm keine Parteientschädigung auszurichten (§ 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO).

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Dem Rekurrenten werden gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'000.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) auferlegt, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
3. Der Antrag auf Ausrichtung einer Parteientschädigung wird abgewiesen.
4. Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. des Rekurrenten (2) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Steuergerichtspräsident:

Gerichtsschreiber:

C. Baader

D. Brügger