



Entscheid vom 4. November 2016 (510 16 60)

Keine Schenkung von der Gesellschaft an den Aktionär

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter M. Zeller, P. Salathe,
Dr. L. Schneider, Dr. Ph. Spitz, Gerichtsschreiberin i.V. K. Hänggi

Parteien **A.**_____, vertreten durch RIMAMED Treuhand AG, Steinengraben 42,
4002 Basel

Rekurrent

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend **Schenkungssteuer**

Sachverhalt:

1. Der Rekurrent erwarb die Liegenschaft „B.____“ in C.____ von der D.____ AG mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 20. Januar 2011 zu einem Kaufpreis von Fr. 700'000.--. Aufgrund des von der Steuerverwaltung ermittelten Verkehrswerts der Liegenschaft in Höhe von Fr. 840'000.-- wurde die Differenz zwischen Verkehrswert und Verkaufspreis abzüglich eines Freibetrags von Fr. 10'000.-- mit Veranlagungsverfügung Nr. ES 2014/49-25676 vom 16. September 2014 zu einem Steuersatz von 30% besteuert und dem Pflichtigen eine Schenkungssteuer in Höhe von Fr. 39'000.-- auferlegt.

2. Mit Eingabe vom 8. Oktober 2014 erhob die Vertreterin des Steuerpflichtigen Einsprache und begehrte, es sei der Liegenschaftswert auf Fr. 700'000.-- festzusetzen und die Veranlagungsverfügung aufzuheben. Zur Begründung führte sie aus, der Rekurrent sei zusammen mit seinen zwei Brüdern Mitinhaber der D.____ AG. Einziges Aktivum der Gesellschaft sei die Liegenschaft „B.____“ in C.____ gewesen, in welcher die zwischenzeitlich verstorbene Mutter gelebt habe. Die drei Brüder hätten sich geeinigt, die Liegenschaft dem Pflichtigen zu verkaufen, wobei dieser die Sanierungskosten zu übernehmen hatte. Nach Rücksprache mit Spezialisten und der Hausbank sei der Wert der Liegenschaft auf Fr. 700'000.-- festgelegt worden. Zu diesem Preis habe die D.____ AG die Liegenschaft dann auch dem Rekurrenten verkauft. Der Steuerpflichtige habe anschliessend im Jahre 2011 Fr. 71'320.-- und im Jahre 2012 Fr. 5'000.-- in die Sanierung investieren müssen. Der von der Steuerverwaltung ermittelte Wert von Fr. 840'000.-- entspreche nicht dem damaligen Marktwert, da das Haus seit dem Tod der Mutter nicht mehr bewohnbar gewesen sei.

3. Mit Einsprache-Entscheidung vom 10. Juni 2016 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Zur Begründung führte sie aus, da der Abzug für die bei einer späteren Veräusserung in Rechnung zu stellenden Grundstückgewinn- sowie Handänderungssteuer nicht berücksichtigt worden sei, sei der Verkehrswert der Liegenschaft neu mit Fr. 826'066.40 zu bewerten, so dass von einem Schenkungswert von Fr. 126'000.-- auszugehen sei, womit sich die Schenkungssteuer neu auf Fr. 34'800.-- belaufe. Die Sanierungskosten in Höhe von insgesamt Fr. 76'320.-- seien vom Pflichtigen zu belegen, was nicht geschehen sei, so dass dieselben nicht berücksichtigt werden könnten.

4. Mit Schreiben vom 1. Juli 2016 erhob die Vertreterin des Pflichtigen mit dem Begehren, es seien die Veranlagungsverfügung vom 16. September 2014 und der Einsprache-Entscheid vom 10. Juni 2016 aufzuheben, der in der Einsprache aufgeführte Sachverhalt festzustellen und dieser in der Veranlagung zu berücksichtigen, Rekurs. Zur Begründung führte sie u.a. aus, der Pflichtige sei Minderheitsaktionär gewesen und hätte deshalb keine Mehrheitsentscheide in Eigenregie fällen können, weshalb der Kaufpreis in Höhe von Fr. 700'000.-- als Marktwert betrachtet werden müsse. Die angefallenen Sanierungskosten würden den minderwertigen Kaufzustand aufzeigen, denn erst durch den Einsatz von neuem Kapital hätte die Liegenschaft in einen marktüblichen Zustand gestellt werden können. Werde am amtlichen Verkehrswert festgehalten, müssten konsequenterweise die zusätzlichen Investitionen abgezogen werden.

5. Mit Vernehmlassung vom 8. August 2016 beantragte die Steuerverwaltung die teilweise Gutheissung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, es läge eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, da die Gesellschaft dem Pflichtigen als Aktionär die Liegenschaft unterpreislich veräussert und dadurch auf einen Ertrag verzichtet habe. Das Steuerrecht qualifiziere alle Arten von geldwerten Leistungen als Ertrag aus Beteiligungsrechten, weshalb die Erfassung solcher Leistungen allein mit der Schenkungssteuer steuersystematisch nicht die richtige Lösung sei. Erfolge eine verdeckte Vorteilszuwendung an eine nahestehende Person, so würde die Leistung deshalb zunächst der Besteuerung als Beteiligungsertrag beim Aktionär unterliegen, danach bilde sie als unentgeltliche Zuwendung des Aktionärs an die nahestehende Person eine Schenkung. Somit sei die Differenz im Umfang von Fr. 140'000.-- als verdeckte Gewinnausschüttung an die drei Aktionäre zu betrachten, d.h. pro Aktionär Fr. 46'667.--. In einer logischen Sekunde danach sei eine Schenkung der beiden Brüder von ihrem jeweiligen Anteil an den Rekurrenten erfolgt. Nach Abzug des Freibetrags resultiere eine steuerbare Schenkung im Umfang von je Fr. 16'667.-- zu 15%. Dies ergebe eine noch verbleibende Schenkungssteuer von total Fr. 5'000.--.

6. Anlässlich der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Begehren 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 ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung zu Recht eine Schenkungssteuer infolge unterpreislicher Veräusserung der Liegenschaft von der D.____ AG an einen der Aktionäre und gleichzeitig Rekurrenten erhoben hat.

a) Gemäss § 2 Abs. 1 des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 7. Januar 1980 (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]) 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; Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 73 N 14; Ramseier, Die basellandschaftliche Erbschafts- und Schenkungssteuer, Liestal 1989, S. 73; Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 28. August 2015, 510 15 25, E. 2a).

b) Als eine zivilrechtliche Schenkung wird gemäss Art. 239 Abs. 1 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (OR) eine Zuwendung unter Lebenden bezeichnet, bei der jemand aus seinem Vermögen einen anderen ohne entsprechende Gegenleistung bereichert. Damit eine Schenkung vorliegt, müssen grundsätzlich drei Begriffsmerkmale vorliegen, namentlich die Vermögenszuwendung vom Schenker auf den Beschenkten mit Kausalzusammenhang

zwischen der Entreicherung und Vermögensbereicherung, die Unentgeltlichkeit sowie der Schenkungswille (Hindersmann/Myssen, Die Erbschafts- und Schenkungssteuern der Schweizer Kantone, Köln 2003, N 611 ff.; vgl. auch Guhl/Koller, Das Schweizerische Obligationenrecht, 9. Auflage, Zürich 2000, § 43 N 1 ff.; Basler Kommentar [BSK] OR I - Vogt/Vogt, Art. 239 N 1; StGE vom 28. August 2015, 510 15 25, E. 2b).

c) Das basellandschaftliche Gesetz enthält eine eigene, von Art. 239 OR unabhängige Definition der Schenkung. Die Merkmale des steuerrechtlichen Schenkungsbegriffs sind im wirtschaftlichen Sinn auszulegen, sodass die zivilrechtliche Umschreibung der Schenkung nicht massgebend ist. Jedoch sind sowohl im Zivilrecht als auch im Steuerrecht für das Vorliegen einer Schenkung die Merkmale der Vermögenszuwendung, der Unentgeltlichkeit und des Schenkungswillens absolut begriffsnotwendig (Ramseier, a.a.O., S. 56 f.; Wenk, a.a.O., § 73 N 12; Hindersmann/Myssen, a.a.O., S. 149 ff.). 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. Weitere Voraussetzung ist wie bei jeder Schenkung der Schenkungswille, 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 (Ramseier, a.a.O., S. 73, 75; Hindersmann/Myssen, a.a.O., S. 307; Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 118 Ia 497, E. 2bb; BGE 65 I 212, S. 213; Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons-Basellandschaft [VGE] vom 27. August 1997, publiziert in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Band XIV, S. 5 ff.; StGE vom 11. Juni 2010, 510 10 16, E. 3b; StGE vom 28. August 2015, 510 15 25, E. 3c; vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, SR 2006.00005, E. 1.1, m.w.H.).

d) Im vorliegenden Fall wurde die in der Buchhaltung der D.____ AG aktivierte Liegenschaft „B.____“ in C.____ vom Aktionär und gleichzeitig Rekurrenten mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 20. Januar 2011 zu einem Kaufpreis von Fr. 700'000.-- erworben. Die Steuerverwaltung, Abteilung Spezialsteuern, stellte indes nach erfolgter Schätzung einen Verkehrswert der Liegenschaft in Höhe von Fr. 840'000.-- bzw. in ihrem Einsprache-Entscheid vom 10. Juni 2016 einen solchen von Fr. 826'000.-- fest und erhob auf der Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Verkaufspreis eine Schenkungssteuer beim Pflichtigen. Die Differenz zwischen Verkehrswert und Verkaufspreis bei einer unterpreislichen Veräusserung einer Liegenschaft, welche die Voraussetzungen der Vermögenszuwendung sowie der Unentgeltlichkeit erfüllt, kann vorliegend nicht mittels Schenkungssteuer besteuert werden. Dies begründet sich damit, dass sowohl das Zivilrecht als auch das Steuerrecht als Tatbestandselement der Schen-

kung das Vorliegen eines Schenkungswillens voraussetzt. Da es sich beim Schenkungswillen, nicht zuletzt gestützt auf die systematische Stellung der Bestimmungen zur Schenkung im Obligationenrecht, ausschliesslich um eine Eigenschaft natürlicher Personen handelt, kann eine Aktiengesellschaft diese Voraussetzung nicht erfüllen, sodass nach dem Gesagten eine Schenkung von der Gesellschaft an den Aktionär ausgeschlossen ist. Ob eine unterpreisliche Veräusserung stattfand, kann damit offen bleiben. Im vorliegenden Fall kann somit keine Schenkungssteuer erhoben werden, womit die Veranlagungsverfügung Nr. ES 2014/49-25676 vom 16. September 2014 und der Einsprache-Entscheid vom 10. Juni 2016 aufzuheben sind.

3. Des Weiteren ist zu untersuchen, wie die allfällige unterpreisliche Veräusserung der Liegenschaft von der D._____ AG an den Aktionär und gleichzeitig Rekurrenten steuerrechtlich zu behandeln wäre.

a) Auf Ebene der Kapitalgesellschaften ist gemäss § 53 Abs. 1 StG der steuerbare Reinertrag Gegenstand der Ertragssteuer. Dieser setzt sich zusammen aus allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung geschäftsmässig begründeter Aufwendungen verwendet werden, wie insbesondere (...) offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (lit. b). Inhaltlich übereinstimmende Vorschriften enthalten auch Art. 24 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) sowie Art. 58 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG). Auf Ebene des Aktionärs unterliegen gemäss § 23 Abs. 1 StG sämtliche wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte aller Art der natürlichen sowie der ihnen gleichgestellten juristischen Personen der Einkommenssteuer. Zum steuerbaren Einkommen gehören insbesondere gemäss § 24 Abs. 1 lit. e StG alle Einkünfte aus beweglichem Vermögen, namentlich Zinsen aus Guthaben, Dividenden und geldwerte Leistungen aus Beteiligungen aller Art (...). Inhaltlich übereinstimmende Vorschriften enthalten auch Art. 7 Abs. 1 StHG sowie Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG.

b) Zum steuerbaren Reingewinn der Gesellschaft und zum Einkommen des Inhabers von Beteiligungsrechten gehören Zuwendungen der Gesellschaft an die Anteilsinhaber, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht im gleichen Mass gewährt würden. Der Grundtatbestand solcher geldwerter Leistungen ist nach der Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b)

der Aktionär direkt oder indirekt einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre (sog. Prinzip des "dealing at arm's length"), die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und (c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (BGE 131 II 593, E. 5.1; BGE 138 II 57, E. 2.2; BGE 140 II 88, E. 4.1; BGE 2C_272/2011 vom 5. Dezember 2011, E. 3.1, 3.2.1; BGE 2C_265/2009 vom 1. September 2009, E. 2.1, in: StR 64/2009 S. 915; BGE 2A.204/2006 vom 22. Juni 2007 E. 6; BGE 2C_414/2012 vom 19. November 2012, E. 3; vgl. auch StGE vom 18. März 2016, 510 15 55, E. 2b). Dabei wird die verdeckte Gewinnausschüttung nicht ordnungsgemäss als Gewinnverwendung verbucht und der Gesellschaft werden verdeckt Mittel entnommen, um sie den Interessen der Aktionäre zuzuführen. Die direkte unentgeltliche Zuwendung einer geldwerten Leistung an den Aktionär wird sodann aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips dem steuerbaren Gewinn der Gesellschaft zugerechnet, unterliegt beim Beteiligungsinhaber der Einkommenssteuer und die Verrechnungssteuer wird erhoben (vgl. Reich, Steuerrecht, 2. Auflage, Basel 2012, § 13 N 128, § 20 N 19; Höhn/Waldburger, Steuerrecht Band I, 9. Auflage, Bern 2001, § 14 N 85, § 18 N 103, § 21 N 13; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Auflage, Basel 2016, S. 332 f).

c) Eine verdeckte Gewinnausschüttung findet in erster Linie statt, wenn die Unternehmung Privataufwand des Anteilsinhabers aus eigenen Mitteln deckt und diesen als geschäftlichen Aufwand verbucht oder wenn sie Geschäftsvermögen für Privatzwecke zur Verfügung stellt. Die häufigste Form der verdeckten Gewinnausschüttung besteht darin, dass die Kapitalgesellschaft aufgrund eines Rechtsgeschäfts an Anteilsinhaber oder nahestehende Personen zulasten eines Aufwandkontos Leistungen erbringt, welche im Verhältnis zu der von ihnen erbrachten Gegenleistung offensichtlich übersetzt sind (vgl. Höhn/Waldburger, a.a.O., § 18 N 107 f.). Typische Beispiele verdeckter Gewinnausschüttungen sind unter anderem übersetzte Gehaltszahlungen an mitarbeitende Aktionäre, übersetzte Zinsleistungen für Darlehen von Beteiligten oder auch die Veräusserung von Vermögensgegenständen an Beteiligte zu untermetzten Preisen (Reich, a.a.O., § 20 N 21; Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 333 ff.)

d) Vorliegend wurde die in der Buchhaltung der D.____ AG aktivierte Liegenschaft „B.____“ in C.____ dem Aktionär und gleichzeitig Rekurrenten mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 20. Januar 2011 möglicherweise unterpreislich veräussert, womit zu untersuchen ist, ob es sich um eine geldwerte Leistung von der Gesellschaft an den Aktionär handelt. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung liegt die erste Voraussetzung einer verdeckten Gewinnausschüttung vor, wenn eine Leistung ausgerichtet wurde, welcher keine angemessene

Gegenleistung gegenübersteht. Der Pflichtige hat die Liegenschaft zu einem Kaufpreis von Fr. 700'000.-- von der D.____ AG erworben. Die Schätzung der Steuerverwaltung, Abteilung Spezialsteuern, ergab indes einen Verkehrswert der Liegenschaft in Höhe von Fr. 840'000.-- resp. in ihrem Einsprache-Entscheid vom 10. Juni 2016 in Höhe von Fr. 826'000.--, womit der Kaufpreis um Fr. 140'000.-- resp. um Fr. 126'000.-- tiefer ist, als der von der Steuerverwaltung ermittelte Verkehrswert. Damit steht der von der D.____ AG erbrachten Leistung, mithin der Veräusserung der Liegenschaft, keine angemessene Gegenleistung gegenüber, womit die erste Voraussetzung einer verdeckten Gewinnausschüttung, sofern man von dem von der Steuerverwaltung ermittelten Verkehrswert ausgehen würde, erfüllt wäre. Als weitere Voraussetzung muss ein Anteilinhaber begünstigt worden sein, wobei anzunehmen ist, dass die Leistung an einen Dritten unterblieben oder wesentlich geringer ausgefallen wäre (sog. Drittvergleich). Vorliegend handelt es sich beim Leistungsempfänger um einen der drei Aktionäre der D.____ AG, welcher die Liegenschaft unterpreislich erworben hat. Die Liegenschaft wäre mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit einem Dritten nicht mit einer Differenz zwischen dem von der Steuerverwaltung ermittelten Verkehrswert und Verkaufspreis in Höhe von Fr. 140'000.-- resp. Fr. 126'000.-- veräussert worden, da dadurch die Gesellschaft sowie indirekt auch die Aktionäre auf Erträge in besagter Höhe verzichtet hätten. Somit ist die zweite Voraussetzung einer verdeckten Gewinnausschüttung ebenfalls gegeben. Die letzte Voraussetzung einer geldwerten Leistung verlangt die Erkennbarkeit des Missverhältnisses von Leistung und Gegenleistung für die handelnden Organe, sodass davon ausgegangen werden kann, dass die Begünstigung beabsichtigt war. Vorliegend halten die drei Brüder sämtliche Aktien der D.____ AG und erfüllen zusammen die Funktion des Verwaltungsrates. Da der Erwerber selber Verwaltungsratsmitglied ist, zwischen den Aktionären bzw. Verwaltungsratsmitgliedern ein Verwandtschaftsverhältnis besteht und der Veräusserungspreis stark vom Verkehrswert abweicht, kann davon ausgegangen werden, dass das handelnde Organ von der von der Steuerverwaltung behaupteten unterpreislichen Veräusserung Kenntnis hatte und deshalb die Begünstigung beabsichtigt war. Somit liegen alle drei Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung vor und die unterpreisliche Veräusserung der Liegenschaft (so denn eine vorliegt) hätte nach den Grundsätzen der geldwerten Leistung besteuert werden müssen, d.h. die Differenz zwischen Verkehrswert und Veräusserungspreis würde der Gewinnsteuer bzw. der Grundstückgewinnsteuer bei der D.____ AG und der Einkommenssteuer beim Pflichtigen unterliegen und die Verrechnungssteuer müsste erhoben werden. Wie es sich damit im Einzelnen verhält, kann im vorliegenden Verfahren, in welchem lediglich die angefochtene Schenkungssteuer zu beurteilen ist, offen bleiben.

Der Rekurs erweist sich damit als begründet und ist gutzuheissen.

4. Ausgangsgemäss sind dem Rekurrenten nach § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) keine Verfahrenskosten aufzuerlegen.

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen und der Einsprache-Entscheid vom 10. Juni 2016 sowie die Veranlagung Nr. ES 2014/49-25676 vom 16. September 2014 werden aufgehoben.
2. Es werden keine Kosten erhoben. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von 1'500.-- wird dem Rekurrenten zurückerstattet.
3. Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. des Rekurrenten (2) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).