

Schenkungssteuer

Querschenkung unter Geschwistern

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 21. April 2023

Sog. «Querschenkungen» unter Geschwistern nach einer bereits vollzogenen Erbteilung können eine Schenkungssteuer auslösen. Dies jedoch unter der Voraussetzung, dass sowohl ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung (keine Wertgleichheit) als auch eine Schenkungsabsicht nachgewiesen werden können. Im vorliegenden Fall musste dies verneint werden, weil vertraglich eine Gewinnbeteiligung unter den Geschwistern vereinbart wurde, falls die vom Bruder zu Alleineigentum übernommene Liegenschaft später veräussert werden sollte.

Sachverhalt:

A. Mit Übertragungs- resp. partiellem Erbteilungsvertrag vom 22. Dezember 2015 hat die Erbengemeinschaft des E., bestehend aus sieben Geschwistern, die Parzelle Nr. 1 Grundbuch (GB) G. an den Pflichtigen, d. h. an den Miterben und Bruder, zu Alleineigentum übertragen zu einem Preis von CHF 105'000.–.

Die Steuerverwaltung schätzte das fragliche Grundstück und legte den Verkehrswert mit Bewertungsprotokoll vom 26. August 2019 auf CHF 772'000.– fest. Mit Veranlagungsverfügungen der Schenkungssteuer Nrn. ES 2016/1-001, ES 2016/1-002, ES 2016/1-003, ES 2016/1-004, ES 2016/1-005 und ES 2016/1-006 vom 18. Dezember 2020 nahm die Steuerverwaltung eine Schenkung der sechs Geschwister an den Pflichtigen in Höhe von je CHF 88'142.– an. Diese resultierte aus einem Anteil von 1/7 der Differenz zwischen dem Verkehrswert von CHF 772'000.– und dem Verkaufspreis von CHF 105'000.–. Nach Abzug des Freibetrags von CHF 30'000.– und bei Anwendung eines Steuersatzes von 15 % ergab sich je eine Schenkungssteuer von CHF 8'721.30.

B. Gegen diese Verfügungen erhob der Pflichtige mit Eingabe vom 16. Januar 2021 Einsprache und beantragte die Aufhebung der betreffenden Veranlagungsverfügungen. Zur Begründung führte er insbesondere aus, dass der Veranlagung zugrundeliegende Rechtsgeschäft sei eine partielle Erbteilung gewesen. Nachdem er und seine Geschwister jahrelang als Erbengemeinschaft Gesamteigentümer der Parzelle Nr. 1 GB G. gewesen seien und sich gemeinsam um dessen Unterhalt gekümmert hätten, hätten sie im Jahr 2015 beschlossen, dass der Pflichtige die Liegenschaft übernehme und er seine Geschwister auszahle. Die Liegenschaft sei in schlechtem Zustand gewesen und es habe ein grosser Renovationsbedarf bestanden (und bestehe noch immer). Der Übernahmewert sei diesem Zustand entsprechend angepasst worden. Die Liegenschaft habe niemals den Wert gehabt, den die Steuerverwaltung angenommen habe. Der vereinbarte Übernahmewert habe für die Erbengemeinschaft gestimmt. Wie und mit welchen Konditionen eine Erbengemeinschaft aufgelöst werde, sei Sache der Erben. Letztlich sei es der Erbengemeinschaft nicht darum gegangen, dem Pflichtigen etwas zu schenken. Eine Schenkung hätte dieser denn auch nicht angenommen.

Mit Eingabe vom 2. März 2021 führte die Steuerverwaltung aus, die Ausführungen in der Einsprache seien ohne Belege erfolgt, weshalb der Pflichtige ersucht werde, Fotos der Liegenschaft von vor und nach der Renovation einzureichen.

Der Pflichtige stellte sich mit Schreiben vom 12. April 2021 auf den Standpunkt, es sei nicht richtig, dass er keine Belege eingereicht habe. So habe er der Steuerverwaltung drei Offerten zukommen lassen, die den Renovationsbedarf in etwa beziffern sollten. Die Renovation des Gebäudes stehe noch aus, weswegen er auch keine Fotos von vor und nach der Renovation zustellen könne.

Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheid vom 30. September 2022 ab. Zusammenfassend sei in den angefochtenen Veranlagungsverfügungen zu Recht von einem Verkehrswert der Parzelle Nr. 1 GB G. von CHF 772'000.– ausgegangen worden. So sei der durchschnittliche flächengewichtete Quadratmeterpreis massgebend, welcher vorliegend CHF 307.– betrage. Zudem sei auch

der Gebäudewert nicht zu beanstanden. Die vom Pflichtigen eingereichten Fotos der Liegenschaft würden keinen baufälligen Eindruck zeigen. Der schlechtere Zustand des nicht ausgebauten Dachstuhls, des Kellers sowie des Ökonomieteils mit teilweise Eternitfassade sowie unverputzten Aussenmauern seien mit einem erhöhten Altersabzug bereits berücksichtigt worden.

C. Mit Eingabe vom 31. Oktober 2022 erhebt der Pflichtige, vertreten durch V., Rechtsanwalt, Rekurs und begehrt, der Einspracheentscheid vom 30. September 2022 sei vollumfänglich aufzuheben und die im Betreff erwähnten Veranlagungsverfügungen gänzlich zurückzunehmen; unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Zunächst macht er eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend. So habe sich die Steuerverwaltung mit den in der Einsprache vorgebrachten Argumenten, dass es sich beim Rechtsgeschäft vom 22. Dezember 2015 um eine Erbteilung und nicht um einen Schenkungsvertrag gehandelt habe, sowie dass kein animus donandi vorgelegen habe, nicht auseinandergesetzt. Ausserdem sei die beigelegte, ausdrückliche Erklärung der Geschwister des Rekurrenten, dass sie keinesfalls eine Schenkung an ihren Bruder vornehmen haben wollen, nicht berücksichtigt worden. Die Steuerverwaltung habe sich einzig zum Verkehrswert der übertragenen Liegenschaft geäussert. Weiter löse gemäss § 1 des Gesetzes vom 7. Januar 1980 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (ESchStG; SGS 334) die einvernehmliche Erbteilung keine Erbschafts- und Schenkungssteuern aus, da die Erbschaftssteuern bereits beim Erbgang erhoben worden seien. In diesem Artikel seien die einzelnen steuerpflichtigen Erwerbstatbestände einzeln aufgezählt; der Erwerb durch Erbteilung fehle. Darüber hinaus sei die Erbteilung der zwingende, zweite Schritt bei einer Erbfolge an eine Personenmehrheit. Die Erbteilung sei zwingend mit dem Vermögenserwerb von Todes wegen verknüpft. Wenn ein unentgeltlicher Erwerb durch Erbfall vorliege, könne derselbe Vorgang gleichzeitig nicht ein Vermögenserwerb unter lebenden Personen sein. Das Erheben einer Schenkungssteuer bei einer Erbteilung würde gegebenenfalls auch gegen das Doppelbesteuerungsverbot verstossen. Im Übrigen habe nie eine Schenkungsabsicht vorgelegen. Die Erbengemeinschaft habe nach mehr als 20 Jahren die Eigentumsverhältnisse am Elternhaus vereinfachen und die Verantwortung dafür an einen einzelnen Miterben übergeben wollen. Zudem sollte die Liegenschaft in der Familie bleiben. Deshalb seien nicht nur der Preis, sondern auch die Möglichkeiten des Übernehmers und der schlechte bauliche Zustand der Liegenschaft berücksichtigt worden. So sei der Übernahmewert von CHF 105'000.– entstanden. Aus der Tatsache allein, dass der Veräusserungspreis unter dem objektiven Verkehrswert liege, dürfe nicht auf das Vorliegen eines Zuwendungswillens geschlossen werden.

Die Steuerverwaltung beantragt mit Vernehmlassung vom 19. Januar 2023 die Abweisung des Rekurses. Sie macht zunächst geltend, eine allfällige Verletzung des rechtlichen Gehörs würde durch ihre Stellungnahme geheilt. Weiter führt sie insbesondere die basellandschaftliche Praxis zur vorliegenden Thematik der Querschenkung aus: So könnten die Miterben bzw. Vermächtnisnehmer unter sich anders aufteilen als vom Gesetz oder dem Testament vorgesehen, solange noch nicht eine rechtskräftige Erbschaftssteueranlagung vorliege. Vorliegend seien rechtskräftige Erbschaftssteueranlagungen des Erbgangs im Jahr 1998 vorhanden, in welchen die streitbetroffene Parzelle inkludiert gewesen seien. Damals sei die Liegenschaft insgesamt als landwirtschaftlicher Betrieb zum Ertragswert von rund CHF 149'000.– bewertet worden. Da die partielle Erbteilung betreffend diese Liegenschaft erst im Jahr 2015 vorgenommen worden sei, sei die offensichtliche Querschenkung unter den Miterben an sich steuerbar. Die erhebliche Differenz zwischen dem tatsächlich vereinbarten Erbteilungswert von CHF 105'000.– und dem geschätzten Verkehrswert von CHF 772'000.– hätte allen Miterben bekannt sein müssen. Bereits im Erbgang per 1998 hätten diese Kenntnis davon gehabt, dass der Ertragswert von rund CHF 149'000.– zugestanden worden sei. Bei der späteren Erbteilung sei ein noch tieferer Wert festgelegt worden. Den Miterben habe bekannt sein müssen, dass der frühere Landwirtschaftsbetrieb inzwischen aufgegeben worden sei. Deshalb sei ihnen sicherlich bekannt gewesen, dass das besagte Grundstück einen weit höheren Verkehrswert beinhaltet habe als damals. Folglich sei der Schenkungswille offensichtlich – selbst wenn dies nicht ausdrücklich zugestanden werde. Letztlich erweise sich die Verkehrswertschätzung an sich als angemessen und sei nicht zu beanstanden. Es dürfte auch durchaus mit Quadratmeterpreisen näher gegen die CHF 400.– gerechnet werden, anstelle von CHF 307.–.

Anlässlich der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen und Vorbringen fest. Erstmals bringt der Rekurrent insbesondere vor, dass er weitere Gegenleistungen, namentlich Betreuungsarbeiten, erbracht habe. Zudem verweist er auf entsprechende Nachfrage des Gerichts auf Ziff. 3.9

des Übertragungs- resp. partiellen Erbteilungsvertrags vom 22. Dezember 2015, welche ein befristetes Gewinnanteilsrecht statuiert.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 19 Abs. 2 ESchStG 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 CHF 10'000.– pro Steuerjahr übersteigt, von der Fünferkammer 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 Steuerverwaltung zu Recht eine Schenkungssteuer erhoben hat.

2.1. Schenkungen unterliegen der Schenkungssteuer. 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 (vgl. Art. 495 des Bundesgesetzes vom 10. Dezember 1907 über das Schweizerische Zivilgesetzbuch [ZGB; SR 210]) und der Stiftung (vgl. 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.¹

Unter Schenkungen werden in erster Linie Rechtsgeschäfte im zivilrechtlichen Sinne verstanden. Die Schenkung beinhaltet 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 zweiseitigen 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.² Der Zuwendende muss Wissen und Willen bezüglich der Vermögenszuwendung und der Unentgeltlichkeit haben.³

Auch im Steuerrecht sind für das Vorliegen einer Schenkung die Merkmale der Vermögenszuwendung, der Unentgeltlichkeit und des Schenkungswillens absolut begriffsnotwendig.⁴ 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.⁵

¹ § 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; CHRISTEN, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Liestal 1998, S. 125.

² Urteil des Steuergerichts (StGE) vom 28. August 2015, 510 15 25, E. 2, publ. in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis (BStPra), Band XXIII, Heft 1, S. 14 ff.

³ Urteile des Bundesgerichts (BGE) 2C_703/2017 vom 15. März 2019, E. 3.3.1; 2C_597/2017 vom 27. März 2018, E. 3.1.2.

⁴ RAMSEIER, Die basellandschaftliche Erbschafts- und Schenkungssteuer, Liestal 1989, S. 56 ff.; WENK, in: Nefzger/Simonek/Wenk (Hrsg.), a.a.O., § 73 N 12.

⁵ RAMSEIER, a.a.O., S. 73; Urteile des Bundesgerichts (BGE) 118 Ia 497, E. 2bb; 65 I 212; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft (VGE) vom 27. August 1997, publ. in: BStPra, Band XIV, Heft 1, S. 5 ff.; StGE vom 28. August 2015, 510 15 25, E. 2c.

Im Rahmen der Erbteilung stellen offensichtliche, bewusste Abweichungen von den zustehenden Erbsprüchen sog. Querschenkungen dar. Offensichtlich ist die Abweichung dann, wenn die Wertunterschiede weder objektiv noch subjektiv erklärt werden können, mithin ein eigentliches Missverhältnis zwischen Erbspruch und tatsächlich erhaltenem Vermögensanteil besteht. Bewusst ist die Abweichung dann, wenn der Erbe dem anderen damit eine Zuwendung zukommen lassen will.⁶

2.2. Der Rekurrent bezweifelt zunächst das Vorliegen einer gesetzlichen Grundlage. So macht er zusammenfassend geltend, die einvernehmliche Erbteilung löse gemäss § 1 ESchStG keine Steuer aus, da die Erbschaftssteuern bereits beim Erbgang erhoben worden seien. Sofern keine Erbschaftsteuer geschuldet sei, könne auch keine Schenkungssteuer anfallen. Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Die Tatsache allein, dass es sich um eine Erbteilung handelt, schliesst eine Schenkungssteuer gestützt auf § 2 Abs. 1 resp. § 2 Abs. 3 ESchStG nicht aus. Die Steuerverwaltung hat in ihrer Vernehmlassung vom 19. Januar 2023 ihre diesbezügliche Praxis ausgeführt. Die Miterben bzw. Vermächtnisnehmer können – solange noch nicht eine rechtskräftige Erbschaftssteueranforderung vorliegt – unter sich anders aufteilen als vom Gesetz oder Testament vorgesehen. Eine solche andersartige bzw. wertmässig andere Aufteilung führt deshalb nicht zu einer in steuerlicher Hinsicht angenommenen Querschenkung unter den Miterben, welche mit einer Schenkungssteuer erfasst wird.⁷ Sofern allerdings – wie im vorliegenden Fall – eine rechtskräftige Veranlagungsverfügung vorliegt, ist allerdings bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen eine Querschenkung anzunehmen. Diese Praxis der Steuerverwaltung ist zu stützen. Eine bereits seit etlichen Jahren bestehende Erbengemeinschaft soll sich nicht ohne steuerliche Folgen entgegen des Gesetzes oder Testaments aufteilen können. Die Steuerverwaltung hat zu Recht einen Zeitpunkt fixiert, nachdem eine freie Aufteilung ohne steuerliche Konsequenzen nicht mehr möglich ist. Diesen Zeitpunkt auf die rechtskräftige Erbschaftssteueranforderung festzulegen, ist überzeugend.

2.3. Hinsichtlich der Vermögenszuwendung ist festzuhalten, dass mit dem Übertragungs- resp. partiellen Erbteilungsvertrag vom 22. Dezember 2015 zu einem Preis von CHF 105'000.– der Rekurrent die Parz. 1 GB G. zu Alleineigentum übertragen erhalten hat. Folglich ist die Vermögenszuwendung zu bejahen.

2.4. Des Weiteren ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung zu Recht von einem offenbaren Missverhältnis zwischen dem Übernahmewert und dem Verkehrswert ausgegangen ist. Im Übertragungs- resp. partiellen Erbteilungsvertrag vom 22. Dezember 2015 wurde der Kaufpreis auf CHF 105'000.– festgesetzt, wobei der Rekurrent den sechs weiteren Mitgliedern der Erbengemeinschaft CHF 15'000.– zu bezahlen hatte. Die restlichen CHF 15'000.– standen dem Rekurrenten aufgrund seines Erbanteils selbst zu. Die Steuerverwaltung stellte eine Verkehrswertberechnung an und errechnete einen Verkehrswert von CHF 772'000.–.

Es gilt zunächst die natürliche Vermutung, dass der Verkehrswert mit dem Kaufpreis übereinstimmt. Es ist grundsätzlich von der Steuerbehörde nachzuweisen, dass der Verkehrswert zum vereinbarten Kaufpreis in einem offenbaren Missverhältnis steht.⁸ Der Verkehrswert setzt sich gemäss § 1 der Verordnung vom 16. Juni 1981 zum Gesetz über die Erbschafts- und die Schenkungssteuer (ESchStV; SGS 334.11) aus der Summe des Zustandswerts des Gebäudes, den Baunebenkosten und dem Landwert zusammen. Im Bewertungsprotokoll der Steuerverwaltung vom 26. August 2019 wurde der Zustandswert der Gebäude auf CHF 308'692.– festgesetzt. Dabei wurde der Wohnungsanteil mit CHF 189'392.–, der Ökonomieteil A mit CHF 29'500.– und die Ökonomieteile B und C mit CHF 89'800.– bewertet. Zu diesen Werten wurden die Baunebenkosten in Höhe von CHF 30'869.– hinzugerechnet, woraus ein Gebäudewert von CHF 339'561.– resultierte. Es sind keine Anzeichen ersichtlich, dass die Berechnung des Gebäudewerts fehlerhaft wäre. So ist insbesondere hinsichtlich der behaupteten Renovationsbedürftigkeit anzufügen, dass gerade die Ökonomieteile bereits mit einer Altersentwertung

⁶ SIEBER/OEHRLI, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Zweifel/Beusch/Hunziker (Hrsg.), Basel 2020, § 14 N 24.

⁷ RAMSEIER, a.a.O., S. 127, mit Verweis auf die Orientierung der Steuerverwaltung Basel-Landschaft Nr. 2 vom 27. Februar 1981.

⁸ StGE vom 28. August 2015, 510 15 25, E. 3, publ. in: BStPra, Band XXIII, Heft 1, S. 14 ff; RICHTER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, § 220 N 104.

von 80 % resp. 90 % berücksichtigt wurden. Auch der Wohnungsanteil wurde mit einer Altersentwertung von 64,4 % eingeschätzt. Hinsichtlich des Landwerts ging die Steuerverwaltung von einem Quadratmeterpreis von CHF 307.– aus, was bei einer Quadratmeteranzahl von 2'202 und einem Einschlag von 30 % einen Betrag von CHF 473'210.– ergab. Hierzu ist anzufügen, dass der angenommene Quadratmeterpreis wohl noch eher am unteren Ende anzusiedeln ist. So liegt der durchschnittliche Quadratmeterpreis gemäss Bodenpreisstatistik Basel-Landschaft in der Gemeinde G. bei CHF 473.–. Wie sich aus den nachfolgenden Ausführungen ergeben wird, erübrigt sich jedoch die Frage, ob hier eine Korrektur nach oben angebracht wäre. Festzuhalten ist, dass auch unter Annahme eines Verkehrswerts von CHF 772'000.– ein offensichtliches Missverhältnis zum Übernahmepreis von CHF 105'000.– zu bejahen ist.

Der Vollständigkeit ist darauf hinzuweisen, dass eine Bewertung zum Ertragswert gemäss § 16 ESchStG nicht mehr möglich ist. So wird gemäss Ausführungen an der heutigen Verhandlung der Betrieb von den jüngeren Brüdern des Rekurrenten als Hobby fortgesetzt. Ein Landwirtschaftsbetrieb, welcher eine Bewertung zum Ertragswert rechtfertigen würde, liegt nicht mehr vor.

An der heutigen Verhandlung bringt der Rekurrent vor, er hätte neben dem Übernahmepreis noch weitere Gegenleistungen erbracht. Bei der Preisbestimmung sei insbesondere berücksichtigt worden, dass der Rekurrent die vergangenen Jahre die Liegenschaft unterhalten und sich um die Mutter der Geschwister gekümmert habe. Diese Gegenleistungen werden hingegen weder beziffert noch in irgendeiner Art und Weise nachgewiesen. Insofern rechtfertigt sich auf den ersten Blick keine Anrechnung dieser Gegenleistungen. Wie sich in den weiteren Erwägungen zeigen wird, erübrigt sich eine detaillierte Auseinandersetzung mit dieser Thematik.

2.5. Nachdem das offensichtliche Missverhältnis festgestellt wurde, ist nun zu erörtern, ob hinsichtlich der Differenz zwischen dem Übertragungswert des Kauf- und Schenkungsvertrags und dem Verkehrswert ein Schenkungswille gegenüber dem Rekurrenten bestand. Der Schenkungswille darf lediglich dann vermutet werden, wenn alle übrigen Elemente der Schenkung (Zuwendung, Bereicherung, Unentgeltlichkeit) erfüllt und auch die Beziehungen zwischen den beteiligten Personen genügend nah sind.⁹ 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. Nur wenn der Schenkungswille aufgrund solcher Umstände zu vermuten ist, obliegt es dem Beschenkten, Gründe für dessen Fehlen darzutun.¹⁰ In casu kann offenbleiben, ob der Schenkungswille zu vermuten ist. Denn so oder anders wäre dieser als widerlegt zu betrachten. Zwar liegt das fragliche Grundstück in der Bauzone und der Rekurrent hätte grundsätzlich die Möglichkeit dieses zu veräussern und damit – aufgrund des geringen Übertragungswerts – einen Gewinn zu erzielen. Für diesen Fall sieht allerdings Ziff. 3.9 des Übertragungs- resp. partiellen Erbteilungsvertrags vom 22. Dezember 2015 eine Gewinnbeteiligung vor. So hat der Rekurrent einen allfälligen Gewinn mit seinen Geschwistern zu teilen, sofern das übernommene Grundstück von ihm veräussert wird. Diese Gewinnbeteiligung mit obligatorischer Wirkung ist auf 15 Jahre befristet. Eine Vormerkung im Grundbuch kann nicht erfolgen. Selbst wenn es sich hierbei wohl um eine standardisierte Klausel handelt, kann den Vertragsparteien nicht unterstellt werden, dass es sich um eine rein hypothetische Klausel handelt. So befindet sich doch die Klausel in einem öffentlich beurkundeten Kaufvertrag. Ausserdem ist im Hinblick auf die Befristung zu berücksichtigen, dass die Vertragsunterzeichnung bereits im Dezember 2015 stattgefunden hat. Bei der Beurteilung, ob diese Klausel die Schenkungsabsicht widerlegt, muss somit auf den Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung abgestellt werden. Es kann dem Rekurrenten nicht zum Nachteil gereichen, dass nun bereits einige Zeit vergangen ist, in welcher sich die Klausel nicht verwirklicht hat. Folglich darf nicht gesagt werden, rückblickend auf die vergangenen 7,5 Jahre hat sich die Klausel nicht verwirklicht, deshalb wird sie sich auch in den nächsten 7,5 Jahren nicht verwirklichen. Aus der Perspektive vom Dezember 2015 darf angenommen werden, dass die Klausel nicht einen rein hypothetischen Charakter hat. So waren doch auch die Mitglieder der Erbengemeinschaft zu diesem Zeitpunkt noch etwas jünger; der jüngste Bruder war damals 66 Jahre alt. Der Zeitraum von 15 Jahren war zum damaligen Zeitpunkt

⁹ BGer 2C_703/2017 vom 15. März 2019, E. 3.3.2.; 2C_597/2017 vom 27. März 2018, E. 3.1.2.

¹⁰ StGE vom 11. Juni 2010, 510 10 16, E. 3b.

ein realistischer Zeithorizont, in dem sich die Klausel verwirklichen könnte. Aufgrund all dieser Umstände rechtfertigt es sich im vorliegenden Fall anzunehmen, dass kein Schenkungswille der Miterben vorgelegen hat.

3. Der Rekurs erweist sich nach dem Ausgeführten als begründet und ist gutzuheissen. Der Einspracheentscheid vom 30. September 2022 und die Veranlagungsverfügungen Nrn. ES 2016/1-001, ES 2016/27-002, ES 2016/1-003, ES 2016/1-004, ES 2016/1-005 und ES 2016/1-006 vom 18. Dezember 2020 sind ersatzlos aufzuheben. Bei diesem Ergebnis kann die Frage nach einer allfälligen Gehörsverletzung offenbleiben.

3.1. Die Verfahrenskosten werden gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271) in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt. Die Gerichtskosten in Höhe von CHF 2'500.– sind zufolge des vollständigen Obsiegens des Rekurrenten der Steuerverwaltung aufzuerlegen. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss von CHF 2'500.– ist dem Rekurrenten zurückzuerstatten.

3.2. Gemäss § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 1 VPO kann bei Beschwerden in Steuersachen der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Anwaltes eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Mit Eingabe vom 14. April 2023 macht der Vertreter einen Arbeitsaufwand von 7,66 Stunden geltend. Diese Abrechnung ist relativ offen und es liegt kein detailliertes Leistungsverzeichnis vor. Deshalb legt das Steuergericht die Parteientschädigung ermessensweise auf 6 Stunden zzgl. 2 Stunden für die Verhandlung fest. Der gerichtlich anerkannte Stundensatz für Anwälte beträgt CHF 250.– (vgl. Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 17. Juni 2009, publ. in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Bd. XIX, S. 559 ff.). Ausserdem sind die geltend gemachten Auslagen in der Höhe von CHF 10.– zu vergüten. Anlässlich der heutigen Verhandlung erwähnt der Vertreter ausdrücklich, dass er nicht mehr der Mehrwertsteuer unterliege. Demnach beläuft sich die Parteientschädigung auf CHF 2'010.– (8 Stunden à CHF 250.– plus Auslagen von CHF 10.–), welche die Steuerverwaltung zu bezahlen hat.

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 30. September 2022 und die Veranlagungsverfügungen Nrn. ES 2016/1-001, ES 2016/1-002, ES 2016/1-003, ES 2016/1-004, ES 2016/1-005 und ES 2016/1-006 vom 18. Dezember 2020 werden ersatzlos aufgehoben.
2. ...
3. ...
4. ...