

## Schenkungssteuer

### Begriff der Zuwendung

#### Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 26. Januar 1999

*Der Schenkungssteuer unterliegen nicht nur Vermögenszuwendungen, die aus reiner Schenkungsabsicht vorgenommen werden, sondern sämtliche Zuwendungen, durch die die begünstigte Person aus dem Vermögen einer anderen ohne entsprechende Gegenleistung bereichert wird. Frage, ob ein Verzicht auf erbrechtliche Herabsetzungsansprüche als Gegenleistung anzusehen sind, vorliegend offengelassen. Frage, ob die Bestellung eines Drittpfands zu Gunsten der Schenkgeberin eine Gegenleistung bildet, vorliegend verneint, da deren Zahlungsfähigkeit nicht zweifelhaft war und der pfandbelastete Schenknehmer nicht zu befürchten brauchte, für ihre Schulden eintreten zu müssen.*

#### I. Sachverhalt

Am 22. September 1984 verstarb B. Er hinterliess seine 83-jährige Witwe und zwei Söhne. Gemäss Ehe- und Erbvertrag sollten der Witwe, die mit dem Verstorbenen im Güterstand der internen Gütergemeinschaft gelebt hatte, drei Viertel des Gesamtgutes zukommen. Der verbleibende Viertel sollte – mit der Nutzniessung zu Gunsten der Witwe belastet – an die beiden Söhne gehen. Das Gesamtgut bestand hauptsächlich aus Stockwerkeigentumspartellen der Liegenschaft E.-Strasse 15.

Im Juni 1985 wurden die Grundbucheinträge entsprechend der Regelung des Ehe- und Erbvertrages geändert: Die Witwe wurde als Eigentümerin zu  $\frac{3}{4}$  und die beiden Söhne als Eigentümer (zu gesamter Hand) von  $\frac{1}{4}$  dieser Parzellen eingetragen. Auf dem den Söhnen gehörenden Viertel wurde die Nutzniessung zugunsten der Witwe eingetragen. Gleichzeitig wurden bei den Hypotheken Änderungen vorgenommen: Die Witwe entliess ihre Söhne aus der Schuldpflicht und erhöhte als Alleinschuldnerin die Hypothekarbelastung um Fr. 30'000.–.

Am 3. Juli 1990 verstarb die Witwe B. Im Inventar des Erbschaftsamtes über ihren Nachlass wurde ein Vorempfang des Sohnes Y. in Höhe von Fr. 33'893.15 aufgeführt und mit Veranlagung vom 1. September 1992 eine Schenkungssteuer – bezogen auf diesen Vorempfang – in Höhe von Fr. 729.95 veranlagt. Y. liess gegen diese Veranlagung Einsprache erheben. Mit Entscheid vom 15. Dezember 1992 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut und setzte den steuerbaren Vorempfang auf Fr. 31'893.15 fest. Gegen diesen Entscheid rekurierten die Erben des inzwischen verstorbenen Y. Die Steuerrekurskommission wies den Rekurs in ihrem Entscheid vom 26. Oktober 1994 ab.

Gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission, der den Rekurrenten am 1. Oktober 1998 zugestellt wurde, richtet sich der vorliegende, rechtzeitige erhobene Rekurs an das Verwaltungsgericht, mit welchem die Erben des Y. die Aufhebung der Steuerverfügung beantragen. Das Finanzdepartement beantragt die Abweisung des Rekurses. Die Einzelheiten der Parteistandpunkte ergeben sich, soweit für den Entscheid von Bedeutung, aus den nachfolgenden Erwägungen.

Der Referent hat auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet. Der vorliegende Entscheid ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

## *II. Entscheidungsgründe*

2. Bei der Berechnung des steuerbaren Vorempfanges ging die Steuerverwaltung davon aus, dass Y. aus dem Nachlass seines Vaters aufgrund der mit der Witwe und seinem Bruder vereinbarten Regelung ein Immobilienvermögen im Wert von Fr. 44'375.– erworben hatte ( $\frac{1}{8}$  des Wertes der Stockwerkeigentumsparzellen, die im Inventar mit Fr. 355'000.– aktiviert waren). Aufgrund der Zahlen im Nachlassinventar seines Vaters hätte sein Erbteil lediglich Fr. 12'481.85 betragen. Die Differenz zwischen Fr. 44'375.– und Fr. 12'481.85, d.h. Fr. 31'893.15, wurde als Schenkung von seiten der Witwe, bzw. als steuerbarer Vorempfang angesehen.

Dass das aus dem Nachlass des Vaters stammende Vermögen des Y. im Zeitpunkt des Todes seiner Mutter wesentlich mehr wert war als unmittelbar nach dem Tod des Vaters, ist darauf zurückzuführen, dass die Witwe B. im Jahre 1985 die auf den Stockwerken lastenden Hypothekarschulden – für welche sie zu drei Vierteln und die Söhne zu einem Viertel hätten aufkommen müssen – als Alleinschuldnerin übernahm. Es stellt sich die Frage, ob diese Schuldübernahme durch die Witwe als unentgeltliche Zuwendung anzusehen ist oder nicht. Die Rekurrenten machen hiergegen folgendes geltend: Der Ehe- und Erbvertrag habe das Pflichtteilsrecht der Söhne verletzt, da die Nutzniessungsbelastung des den Söhnen zukommenden Erbteils nicht zulässig gewesen sei. Dazu komme, dass die Witwe B. nach dem Tod des Gatten die Hypothek auf den Stockwerkeigentumsparzellen um Fr. 30'000.– habe erhöhen wollen, womit Y. nicht einverstanden gewesen sei. Man habe in dieser Situation einen Kompromiss abgeschlossen: Die Söhne hätten einerseits auf eine Anfechtung des Ehe- und Erbvertrags verzichtet und überdies ihre Einwilligung zur Erhöhung der Verpfändung erteilt. Im Gegenzug habe die Witwe die Schuldpflicht für die Hypotheken als Alleinschuldnerin übernommen. Es habe sich dabei um ein Geben und Nehmen gehandelt, nicht um eine unentgeltliche Zuwendung der Witwe an die Söhne.

3. Aus den Akten ergibt sich, dass sich Y. gegen die von seiner Mutter beabsichtigte Hypotheken-Erhöhung zur Wehr gesetzt hat, sobald er von ihrem Vorhaben erfuhr. Da Y. seit dem Tod des Vaters Miteigentümer der verpfändeten Liegenschaft war, konnte er durch Verweigerung seiner Zustimmung die Aufnahme der von der

Mutter gewünschten Hypothek verhindern. Wenn die Mutter schliesslich diese Erhöhung doch noch vornehmen konnte, war das nur durch ein Entgegenkommen ihrerseits möglich. Dieses Entgegenkommen bestand in der Schuldbefreiung der Söhne für die bestehenden Pfandschulden. Es ist somit davon auszugehen, dass die Schuldübernahme seitens der Mutter nicht in der Absicht erfolgte, ihren Söhnen eine Schenkung zu machen. Ihr Verhalten war offensichtlich damit begründet, dass sie für die Zustimmung der Söhne einen «Preis» zu bezahlen hatte. Diese Überlegungen führen allerdings nicht dazu, den Rekurs gutzuheissen.

Das Steuergesetz unterwirft der Schenkungssteuer nicht nur Vermögenszuwendungen, die aus reiner Schenkungsabsicht erfolgen. Vielmehr werden sämtliche Zuwendungen der Steuer unterworfen, «durch die der ... Begünstigte aus dem Vermögen eines andern ohne entsprechende Gegenleistung bereichert wird» (§ 78 Abs. 1 des Steuergesetzes). Wesentlich ist somit, ob der Bereicherung, die im Vermögen des Y. durch die Schuldübernahme der Mutter eintrat, eine «entsprechende Gegenleistung» von Y. entsprach. Die Rekurrenten meinen, solche Gegenleistungen im Verzicht auf die Anfechtung des Ehe- und Erbvertrags und in der Drittpfandbestellung für den Erhöhungsbetrag von Fr. 30'000.– erbracht zu haben. Dieser Ansicht kann jedoch nicht gefolgt werden. Ob und gegebenenfalls unter welchen Umständen der Verzicht auf den erbrechtlichen Herabsetzungsanspruch als Vermögensleistung angesehen werden darf, kann im vorliegenden Fall offen bleiben. Dafür, dass jemals ein solcher Verzicht zwischen den Söhnen und der Witwe vereinbart worden wäre, gibt es nämlich überhaupt keine Anhaltspunkte. Wenn die Rekurrenten der Meinung sind, dass eine Herabsetzung im Jahre 1985 verlangt worden sei, in der rechtlichen Durchsetzung reelle Chancen gehabt hätte und der Verzicht von der Witwe im Sinne einer Vermögenszuwendung seitens der Söhne angenommen worden wäre, so handelt es sich um reine Spekulationen. Aus den vorliegenden Unterlagen ergibt sich in keiner Weise, dass den beteiligten Parteien die rechtliche Fragwürdigkeit des Ehe- und Erbvertrages bewusst war und sie in ihrem Verhalten bestimmt hat.

Was die Drittpfandbestellung angeht, so lässt sich die Frage aufwerfen, ob eine solche als Vermögenszuwendung an den Schuldner anzusehen und – wenn ja – wie ihr Wert zu veranschlagen ist. Wer Sicherheit für eine fremde Schuld leistet, haftet für diese Schuld, sofern und soweit der Primärschuldner nicht zahlungsfähig ist. Der Vermögenswert, welcher durch eine Drittpfandbestellung dem Schuldner zugewendet wird, entspricht dem Risiko, für die fremde Schuld in Anspruch genommen zu werden und keine Erstattungsmöglichkeit im Rückgriffsverfahren zu haben. Die Bewertung dieser Leistung hängt also von der Solvenz des Schuldners ab. Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass die Solvenz der Mutter der Rekurrenten nie ernsthaft in Frage gestellt war. Zwar war im Zeitpunkt ihres Todes der Inventarwert ihres  $\frac{3}{4}$ -Miteigentumsanteils niedriger als die entsprechende pfandrechtliche Belastung. Die Inventarwerte entsprechen jedoch den Steuerwerten und es ist bekannt, dass letztere regelmässig viel niedriger sind als die Verkehrswerte. Dass dies auch hier der Fall ist, ergibt sich aus der Nennung des Brandversicherungswertes im Nachlassinventar der Witwe. Dieser entspricht fast dem Doppelten des Steuerwertes.

Musste aber nie ernsthaft befürchtet werden, dass die durch die Drittpfandbestellung geschaffene Haftung zu einer wirklichen Zahlungspflicht führen werde, kann auch in dieser Pfandbestellung keine vermögenswerte Leistung an die Witwe gesehen werden.

Aufgrund des Ausgeführten ergibt sich, dass der Zuwendung durch die Mutter keine bewertbare Gegenleistung durch Y. entgegenstand. Die Zuwendung der Mutter stellt daher im Sinne von § 78 StG eine steuerbare Vermögenszuwendung dar. Dies führt zur Abweisung des Rekurses.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.