

Schenkungssteuer

Schenkung an Schwiegersohn und Schenkungswert

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 5. März 2021

Wenn eine Liegenschaft von den Eltern an die Tochter und zugleich an den Schwiegersohn teils schenkungsweise übertragen und dies in der öffentlichen Urkunde auch so bezeichnet wird, so kann im Nachhinein nicht behauptet werden, der Schenkungswille hätte dabei nur gegenüber der Tochter bestanden. Die Erhebung einer Schenkungssteuer auf dem hälftigen Wert beim Schwiegersohn ist deshalb nicht zu beanstanden. Ebenso kann der dabei ermittelte Verkehrswert als Schätzwert nicht beanstandet werden, sofern nicht nachgewiesen werden kann, dass es sich konkret um eine vernachlässigte Liegenschaft handelt.

Sachverhalt:

A. Mittels Kauf- und Schenkungsvertrag vom 1. November 2019 übertrugen die Eltern von Frau M. die Grundstücke Parzelle Nr. 1, Grundbuch G., und Parzelle Nr. 2, Grundbuch H., an ihre Tochter sowie ihren Schwiegersohn Herrn A. Der beurkundete Übertragungswert in Höhe von Fr. 510'139.75 setzte sich zusammen aus einer Schuldbriefübernahme in Höhe von Fr. 370'000.--, einer Verrechnung mit bereits geleisteten Renovationszahlungen in Höhe von Fr. 31'139.75 und einem schenkungshalben Erlass von Fr. 109'000.--.

Mit Veranlagungsverfügung Nr. ES 2019/720-54237 vom 12. Juni 2020 wurde der Verkehrswert des Grundstücks Parzelle Nr. 1, Grundbuch G., von der Steuerverwaltung mit Fr. 665'000.-- geschätzt. Abzüglich der Schuldbriefübernahme und der Verrechnung mit den Renovationszahlungen resultierte ein Schenkungsbetrag in Höhe von Fr. 263'860.--, welcher infolge Gütergemeinschaft zur Hälfte dem Schwiegersohn zugerechnet wurde. Unter Berücksichtigung des Freibetrags von Fr. 30'000.-- wurde der Pflichtige zu einer Schenkungssteuer in Höhe von Fr. 15'289.50 veranlagt.

B. Gegen die Veranlagungsverfügung erhoben der Pflichtige und seine Ehefrau mit Schreiben vom 1. Juli 2020 Einsprache. Als Begründung wurde angeführt, dass die Schätzung der Steuerverwaltung unerklärlich sei, da die für die Wertberechnung zugezogenen Parameter nicht erläutert worden seien. Bei der Berechnung des Wertes seien insbesondere die anstehenden Renovationen betreffend Heizung, Dach, Küche und Bad zu berücksichtigen. Die Eltern würden zudem weiterhin günstig im Haus wohnen bleiben. Es sei ausserdem die Absicht der Eltern gewesen, die Liegenschaft nur an ihre Tochter zu übertragen, was das beiliegende Schreiben der Eltern bestätige. Der Schwiegersohn habe lediglich aufgrund des Güterstands der Gütergemeinschaft den Vertrag mitunterschrieben, da seine Zustimmung zwingend notwendig gewesen sei. In der Urkunde sei beim Schenkungsbetrag ausdrücklich nur der Name der Tochter aufgeführt. Somit liege keine Schenkung an den Schwiegersohn vor. Mit Schreiben vom 20. August 2020 ersuchte die Steuerverwaltung um Nachreichung von Fotos der Liegenschaft, die den behaupteten renovationsbedürftigen Zustand widerspiegeln sollen. Am 30. August 2020 wurden die Bilder zusammen mit einer Offerte und einer Rechnung von noch zu tätigenen resp. bereits getätigten Renovationen nachgereicht.

Mit Entscheid vom 24. September 2020 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, im Kauf- und Schenkungsvertrag seien beide Ehegatten als Käufer bzw. Beschenkte ausgewiesen. Die Erwähnung der Tochter bei der Reglierung des Übertragungswertes ändere nichts daran, da auch im Grundbuch beide Ehegatten je zur Hälfte eingetragen worden seien. Der Verkehrswert richte sich nach dem mutmasslich erzielbaren Kaufpreis. Dieser werde nach der statistischen Methode berechnet. Dabei würden die vorhandenen Vergleichspreise herangezogen. Für den Verkehrswert sei nur das betroffene Jahr vor 20 Jahren massgebend. Zur Bestimmung des Werts werde auf die Landpreisstatistik des Statistischen Amtes des Kantons Basel-Landschaft zurückgegriffen. Es könne nicht jeder Einzelfall berücksichtigt werden, denn dies stehe dem Charakter der Steueranlagung als Massenverfügung entgegen. Der durchschnittliche Quadratmeterpreis, gewichtet nach

Fläche, betrage Fr. 477.--. Der Zustandswert des Gebäudes berechne sich aus der Brandlagerschätzung abzüglich der Altersentwertung beim vorliegenden Gebäudejahr (Baujahr 1989) von 14 %. Dieser Altersabzug enthalte bereits sämtliche Unterhaltsarbeiten wie der Ersatz der Heizung etc. Die eingereichten Fotos der Liegenschaft würden zudem keinen auffälligen Eindruck zeigen. Daraus ergebe sich ein Neuwert von Fr. 532'000.-- und ein Zustandswert von Fr. 457'520.--. Zuzüglich der Baunebenkosten von 10 % und dem notwendigen Umschwung von Fr. 197'335.-- und abzüglich latenter Steuern in Höhe von Fr. 35'030.-- betrage der Verkehrswert insgesamt Fr. 665'577.--, bereinigt auf Fr. 655'000.--.

C. Mit Eingabe vom 23. Oktober 2020 erhebt der Vertreter der Rekurrenten Rekurs und begehrt, (1) der Einspracheentscheid sei aufzuheben und (2) die Verfügung für die Schenkungssteuer Nr. ES 2019/720-54237 vom 12. Juni 2020 sei aufzuheben. Der Schenkungswille als Tatbestandsmerkmal der Schenkung umfasse nicht nur das Wissen und Wollen um eine teilweise oder ganz unentgeltliche Zuwendung, sondern auch die Person des Zuwendungsempfängers. Begünstigte der Schenkung in Höhe von Fr. 109'000.-- sei gemäss Vertrag und Parteierklärung unmissverständlich die Tochter gewesen. Für eine Auslegung nach dem Vertrauensgrundsatz sei kein Platz, wenn die tatsächliche Willensübereinstimmung feststehe. Der Grundbucheintrag sei nicht massgebend. Aufgrund des Güterstandes der Gütergemeinschaft seien beide Ehegatten von Gesetzes wegen im Grundbuch einzutragen, da sie eine Gesamthandschaft bilden würden. Der Grundbucheintrag sei in diesem Fall nicht konstitutiv, sondern deklaratorisch. Daher sei auch die Aufführung beider Ehegatten als Erwerber nur deklaratorisch gewesen. Eine allfällige Begünstigung des Schwiegersohnes entstehe durch die Vereinbarung der Gütergemeinschaft unter den Ehegatten und nicht durch den Willen der schenkenden Eltern. Die indirekte Begünstigung des Schwiegersohnes sei im Übrigen nicht endgültig, denn einzelne Vermögenswerte oder der ganze Güterstand könnten jederzeit modifiziert werden. Dem Schwiegersohn stehe nur ein anwartschaftlicher Anspruch auf eine Quote am Gesamtgut zu, was nicht zu einer Besteuerung berechtige. Im Falle einer Scheidung, Trennung, Ungültigkeitserklärung der Ehe oder Eintritt der gesetzlichen gerichtlichen Gütertrennung würden die Regeln der Errungenschaftsbeteiligung gelten, was dazu führen würde, dass die vorliegende Zuwendung in das Eigengut der Tochter fliessen würde. Durch konkludentes Handeln hätten die Eltern also ihrer Tochter eine Zuwendung in ihr Eigengut gemacht.

In Ergänzung zu den im Schreiben vom 30. August 2020 vorgebrachten Argumenten hinsichtlich des Werts der Liegenschaft wird vorgebracht, dass grundsätzlich die natürliche Vermutung gelte, dass der Kaufpreis dem Verkehrswert entspreche. Die Differenz zu dem von der Steuerverwaltung bemessenen Verkehrswert betrage 23,3 %. Diese Abweichung läge im Streubereich der Praxisregeln, aufgrund welcher noch kein offensichtliches Missverhältnis angenommen werden würde. Kraft eindeutiger Willenserklärung der Schenker sei weder das Missverhältnis zwischen Verkehrswert und vertraglichem Kaufpreis, noch dessen Offensichtlichkeit von der Steuerverwaltung bewiesen. Eine Abweichung vom vertraglichen Übertragungswert durch die Steuerbehörde sei nur dann zulässig, wenn ein Schenkungswille über den vertraglichen Schenkungsbetrag hinaus bewiesen sei. Allein aufgrund der Tatsache, dass der ordnungskonform ermittelte Verkehrswert vom vertraglichen Kaufpreis abweiche, könne nicht auf das Vorliegen eines offenbaren Missverhältnisses geschlossen werden.

Es sei schwer erschiessbar, warum sich die Steuerverwaltung auf Bestimmungen über die grundstückgewinnsteuerlich relevante Ermittlung des Verkehrswerts vor 20 Jahren beziehe, während für die Schenkungssteuer der Verkehrswert im Zeitpunkt der Übertragung massgeblich sei.

Die Steuerverwaltung könne sich zudem nicht aufgrund des Massencharakters der Steuerveranlagung auf eine statistische Bewertungsmethode zurückziehen. Vorliegend gehe es um die Erfüllung der Beweispflicht für steuerbegründende Tatsachen und nicht um die Officialmaxime und den Untersuchungsgrundsatz. Spätestens im Einspracheverfahren sei eine vertiefte Beschäftigung mit dem Sachverhalt und den verfahrens- und beweisrechtlichen Aspekten angezeigt gewesen. Die Steuerverwaltung sei für das Vorliegen eines Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung und somit eines Schenkungswillens beweispflichtig. Dieser Beweis sei nicht erbracht worden.

Mit Vernehmlassung vom 11. Dezember 2020 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses, worin sie auf die Ausführungen im Einspracheentscheid verweist. Zusätzlich bringt sie vor, dass die Steuerverwaltung einen Schenkungswillen nicht noch zusätzlich nachzuweisen habe, da dieser eindeutig aus der öffentlichen Urkunde hervorgehe. Es könne nachträglich nicht behauptet werden,

die Schenkung an den Schwiegersohn sei nicht beabsichtigt gewesen. Dass die Eltern ein anderes Vorgehen gewählt hätten, wenn ihnen bewusst gewesen wäre, dass ihr Handeln eine Steuer auslösen würde, sei allenfalls ein Motivirrtum, aber kein Grundlagenirrtum.

Die Aussage des Vertreters der Rekurrenten, dass kein anderes Vorgehen hinsichtlich der Grundbucheintragung erlaubt gewesen wäre, sei falsch. Der Ehevertrag beschlage das Innenverhältnis und sei unabhängig vom Grundbucheintrag. Die natürliche Vermutung, dass der Verkehrswert dem Kaufpreis entspreche, sei nur bei Verkäufen an unabhängige Dritte anzuwenden. Bei Nahestehenden stelle sich die Frage des Drittvergleichs, um die Schenkungskomponente beurteilen zu können. Gemäss Internetrecherche sei ausserdem der geschätzte Wert von Fr. 665'000.-- sehr massvoll, da aktuell kein Einfamilienhaus in G. unter Fr. 964'000.-- zu finden sei.

An der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Begehren fest.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 19 Abs. 2 des Gesetzes vom 7. Januar 1980 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (ESchStG; SGS 334) 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 Fr. 10'000.-- 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 beurteilen, ob neben der Tochter auch der Schwiegersohn als Empfänger des unentgeltlichen Teils der gemischten Schenkung des Kauf- und Schenkungsvertrags vom 1. November 2019 betreffend die Grundstücke Parzelle Nr. 1, Grundbuch G., und Parzelle Nr. 2, Grundbuch H., gilt.

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 Erbaufkaufes (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 einem eigentlichen 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; Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Liestal 1998, S. 125).

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 (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.). Der Zuwendende muss Wissen und Willen bezüglich der Vermögenszuwendung und der Unentgeltlichkeit haben (Urteile des Bundesgerichts [BGer] 2C_703/2017 vom 15. März 2019, E. 3.3.1; 2C_597/2017 vom 27. März 2018, E. 3.1.2).

Auch im Steuerrecht sind für das Vorliegen einer Schenkung die Merkmale der Vermögenszuwendung, der Unentgeltlichkeit und des Schenkungswillens absolut begriffsnotwendig (Ramseier, Die basellandschaftliche Erbschafts- und Schenkungssteuer, Liestal 1989, S. 56 ff.; Wenk, in: Nefzger/Simon/Wenk [Hrsg.], a.a.O., § 73 N 12). 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 (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).

2.2. Im vorliegenden Fall sind die Vermögenszuwendung und die Unentgeltlichkeit hinsichtlich des im Kauf- und Schenkungsvertrag vom 1. November 2019 bezifferten Betrags von Fr. 109'000.--, welche schenkungsweise erlassen wird, unstrittig. Weiter ist unbestritten, dass ein Schenkungswille der Eltern bezüglich des unentgeltlichen Teils dieser gemischten Schenkung an die Tochter besteht. Fraglich ist hingegen, ob die Eltern auch dem Schwiegersohn diese Schenkung zukommen lassen wollten. Als Ausgangspunkt zur Beurteilung dieser Frage ist der Wortlaut der öffentlichen Urkunde vom 1. November 2019 heranzuziehen, denn es gilt die tatsächliche Vermutung der Richtigkeit der rechtsgeschäftlichen Erklärungen, die im Verfahren der öffentlichen Beurkundung abgegeben werden (Lardelli/Vetter, in: Geiser/Fountoulakis [Hrsg.], Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, 6. Aufl., Basel 2018, Art. 9 N 26). So werden zu Beginn des Kauf- und Schenkungsvertrags die Tochter und der Schwiegersohn in der Parteienbezeichnung als «Erwerber zu gesamter Hand» benannt, wobei im weiteren Urkundentext der Begriff der «Erwerberschaft» als Synonym gebraucht wird. Bei der Reglierung des Übertragungswertes werden «der Erwerberschaft bzw. der Tochter» Fr. 109'000.-- schenkungshalber erlassen, während die «Erwerberschaft» anschliessend die Annahme der Schenkung erklärt. Der Kauf- und Schenkungsvertrag enthält auch einen Hinweis auf die Steuerbefreiung direkter Nachkommen bezüglich der Schenkungssteuer. Dem Einwand der Rekurrenten, dass die Eltern den unentgeltlichen Teil nur der Tochter zukommen lassen wollten und die Verwendung der Formulierung «Erwerberschaft bzw. Tochter» nur auf die Tochter allein schliessen würde, steht die Erklärung entgegen, in der die «Erwerberschaft» (ohne einen entsprechenden Zusatz der Tochter) die Schenkung annimmt. Das Argument der Rekurrenten, dass auch diese Formulierung semantisch einzig auf die Tochter verweisen könne, ist nicht schlüssig, da im übrigen Urkundentext des Kauf- und Schenkungsvertrags weitestgehend der Begriff der «Erwerberschaft» verwendet wird, der inhaltlich wie auch sprachlich nur auf die Tochter und den Schwiegersohn gemeinsam schliessen lassen kann. Die nachträglich im Einspracheverfahren beigebrachte Erklärung der Eltern vom 26. Juni 2020, man habe bloss die Tochter begünstigen wollen, vermag diese tatsächliche Vermutung der Richtigkeit der Willenserklärung im Zeitpunkt der Beurkundung nicht umzustossen.

2.3. Die Rekurrenten machen weiter geltend, dass aufgrund des Güterstands der Gütergemeinschaft zwischen der Tochter und dem Schwiegersohn kein anderes Vorgehen möglich resp. zulässig gewesen wäre. Es ist ihnen zunächst zuzustimmen, dass eine Grundbuchanmeldung, nach der nur die Tochter als neue Eigentümerin einzutragen wäre, aufgrund des Güterstands der Gütergemeinschaft nicht möglich ist. Ansonsten bestünde eine Diskrepanz zwischen dem Grundbucheintrag und den wahren Eigentumsverhältnissen. Der die Gütergemeinschaft begründende Ehevertrag ist Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäft zugleich (Hausheer/Aebi-Müller, in: Geiser/Fountoulakis [Hrsg.], a.a.O., Art. 222 N 15). Der dingliche Rechtserwerb des Ehegatten bei Grundstücken erfolgt somit ausserbuchlich von Gesetzes wegen und der Antrag zur Eintragung dieser Rechtsänderung wirkt lediglich deklaratorisch (Rey/Strebel, in: Geiser/Wolf [Hrsg.], Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch II, 6. Aufl., Basel 2019, Art. 665 N 26). Dies erfordert aber nicht zwingend, dass beide Ehegatten ausdrücklich als Käufer resp. Beschenkte im Vertrag auftreten müssen. Es würde genügen, wenn in der Urkunde festgehalten wird, dass der am Erwerb unbeteiligte Ehegatte seine Zustimmung nach Art. 228 Abs. 1 ZGB erklärt und zufolge Gütergemeinschaft im Grundbuch miteingetragen wird. Ebenso bestünde die Möglichkeit, vertraglich eine ausdrückliche Zuweisung des unentgeltlichen Teils ins Eigengut der Tochter zu vermerken (vgl. Art. 225 Abs. 1 ZGB) und so die gesetzliche Vermutung nach Art. 226 ZGB, wonach alle Vermögenswerte grundsätzlich als Gesamtgut gelten, umzustossen. Im vorliegenden Fall wurde jedoch keine dieser Alternativen gewählt. Der Vertrag kann in Anbetracht dessen nur so verstanden werden, als dass

sowohl die Tochter als auch der Schwiegersohn Beschenkte der unentgeltlichen Zuwendung beabsichtigt worden sind. Es liegt somit ein Schenkungswille der Eltern hinsichtlich der unentgeltlichen Zuwendung auch an den Schwiegersohn vor.

Ob die Ehegatten im Sinne einer beschränkten Gütergemeinschaft die Grundstücke nachträglich zu Eigengut der Ehefrau erklären und entsprechend den Ehevertrag modifizieren (vgl. Art. 224 Abs. 1 ZGB), ist für die Erhebung der Schenkungssteuer im Zeitpunkt der Vermögensübertragung irrelevant (vgl. BGer 2C_710/2017 vom 29. Oktober 2018, E. 5.2). Dasselbe gilt für eine eventuelle zukünftige Auflösung des Güterstands infolge Scheidung, Trennung, Ungültigerklärung der Ehe oder gerichtlicher Anordnung der Gütertrennung, die die gesetzliche Rückführung ins Eigengut nach Art. 242 Abs. 1 ZGB bewirken. Der Beschenkte erwirbt im Zeitpunkt der Schenkung das Eigentum an den Grundstücken und nicht bloss eine Anwartschaft.

2.4. Es gilt zusätzlich noch zu prüfen, ob die Steuerverwaltung zu Recht von einem offenbaren Missverhältnis zwischen dem Kaufpreis und dem Verkehrswert ausgegangen ist und gemäss § 2 Abs. 3 ESchStG den durch die Gegenleistung nicht gedeckte Wert einer Schenkung gleichstellte. Der Übertragungswert der beiden Grundstücke wurde im Kauf- und Schenkungsvertrag mit Fr. 510'139.75 beziffert, wobei der unentgeltliche Anteil auf Fr. 109'000.-- festgesetzt wurde. Die Steuerverwaltung ist der Ansicht, dass sich der Verkehrswert der Parzelle Nr. 1, Grundbuch G., auf Fr. 665'000.-- beläuft und kalkulierte entsprechend den unentgeltlichen Anteil der gemischten Schenkung auf Fr. 263'860.--, der zur Hälfte beim Schwiegersohn aufgerechnet wurde.

Es gilt zunächst die natürliche Vermutung, dass der Verkehrswert mit dem Kaufpreis übereinstimmt. Dass der Verkehrswert zum vereinbarten Kaufpreis in einem offenbaren Missverhältnis steht, ist grundsätzlich von der Steuerbehörde nachzuweisen (StGE vom 28. August 2015, 510 15 25, E. 3, publ. in: BStPra, Band XXIII, Heft 1, S. 14 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 220 N 104). 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 amtlichen Schätzung vom 14. Mai 2020 wurde der Zustandswert des Gebäudes inklusive Baunebenkosten auf Fr. 503'272.-- und der Wert des Landes auf Fr. 197'335.-- geschätzt. Abzüglich der latenten Steuern wurde der Verkehrswert auf Fr. 665'000.-- bereinigt. Es sind keine Anzeichen ersichtlich, dass die Berechnung des Gebäudewerts fehlerhaft wäre, zumal die von den Rekurrenten behauptete Renovationsbedürftigkeit der Liegenschaft nicht dargelegt ist. Für die Schätzung des Landwerts wurde ein Quadratmeterrichtpreis von Fr. 477.-- für die Gesamtfläche von 591 m² herangezogen. Das entspricht, wie § 6 ESchStV vorsieht, dem Durchschnitt der vorangegangenen zwei Jahre für die betreffende Gegend und in gleichartigen Zonen, weshalb auch dieser Wert nicht zu beanstanden ist. Es ergibt sich somit, dass die Schätzung des Verkehrswerts von Fr. 665'000.-- korrekt erfolgt ist.

Die Rekurrenten machen geltend, dass der von der Steuerverwaltung berechnete Verkehrswert von Fr. 665'000.-- im Vergleich zum in der Urkunde festgelegten Übertragungswert von Fr. 510'139.75 bloss eine Abweichung von 23,3 % darstelle. Diese Abweichung läge im Streubereich der Praxisregeln von 25 %, aufgrund welcher noch kein offensichtliches Missverhältnis angenommen werde (vgl. BGer 2A.9/2004 vom 21. Februar 2005, E. 4.2). Die Rekurrenten verkennen hier aber, dass in Bezug auf den entgeltlichen Teil der Übertragung in Höhe von Fr. 401'139.75 die Differenz zum geschätzten Verkehrswert 39,7 % beträgt. Damit ist das Missverhältnis zwischen dem Verkehrswert und dem entgeltlichen Teil des Übertragungswerts offensichtlich (StGE vom 10. Januar 2020, 510 19 53, E. 2.2.).

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 Schwiegersohn 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 (BGer 2C_703/2017 vom 15. März 2019, E. 3.3.2.; 2C_597/2017 vom 27. März 2018, E. 3.1.2). 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 (StGE vom 11. Juni 2010, 510 10 16, E. 3b). In Anbetracht, dass im Kauf- und Schenkungsvertrag bereits ein Schenkungswille hinsichtlich des Betrags von Fr. 109'000.-- an die Tochter und den Schwiegersohn ersichtlich ist, kann auch hier von einem Schenkungswillen bezüglich der Differenz zum Verkehrswert ausgegangen werden. Die nahe Beziehung zwischen Schwiegersohn und Schwiegereltern lässt den Schenkungswillen ebenfalls vermuten. Somit erfolgte die Aufrechnung des Schenkungsbetrags beim Schwiegersohn in Höhe der hälftigen Differenz zwischen vertraglichem Übertragungswert und geschätztem Verkehrswert korrekt.

2.5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sich aus dem Kauf- und Schenkungsvertrag ein Schenkungswille betreffend den unentgeltlichen Teil dieser gemischten Schenkung zugunsten der Tochter und auch zugunsten des Schwiegersohnes ergibt. Dieser Schenkungswille umfasst sowohl den in der Urkunde bezifferten Schenkungsbetrag von Fr. 109'000.--, als auch die Differenz zum Verkehrswert, der in einem offensichtlichen Missverhältnis zum entgeltlichen Teil des vertraglichen Übertragungswerts steht. Der Schenkungsbetrag beträgt somit insgesamt Fr. 263'860.--, der zur Hälfte dem Schwiegersohn aufzurechnen ist.

3. Nach dem Ausgeführten ist der Rekurs abzuweisen.

Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der unterliegenden Partei in angemessenem Aufwand aufzuerlegen (§ 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]). Vorliegend wurde der Rekurs abgewiesen, weshalb die Gerichtskosten in Höhen von Fr. 2'000.- den Rekurrenten aufzuerlegen sind. Eine Parteientschädigung wird im Unterliegensfall nicht ausgerichtet (§ 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO e contrario).

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...
4. ...