

Schenkungssteuer

Gleichzeitigkeit von gemischter Schenkung an Tochter und Schwiegersohn

Entscheid des Kantonsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 27. Oktober 2021

Ein objektives Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung begründet eine gemischte Schenkung. Rein subjektive Wertvorstellungen sind dabei nicht ausschlaggebend. Wenn in der öffentlichen Urkunde eine Liegenschaft offensichtlich unterpreislich und gleichzeitig an die Tochter und den Schwiegersohn übertragen wird, und darin beide Parteien als Erwerber zu gesamter Hand genannt werden, so kann im Nachhinein nicht vorgebracht werden, man hätte nur die Tochter schenkungshalber bereichern wollen.

Sachverhalt:

A. Die Ehegatten A. und M. unterstellten sich mit Ehevertrag vom 30. Mai 2001 dem Güterstand der allgemeinen Gütergemeinschaft im Sinne von Art. 221 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (ZGB) vom 10. Dezember 1907.

B. Mit Kauf- und Schenkungsvertrag vom 1. November 2019 übertrugen A. B., die Mutter von M., als Alleineigentümerin der Parzelle Nr. 1, Grundbuch [GB] G, und B. B., der Vater von M., als Alleineigentümer der Parzelle Nr. 2, GB H, diese beiden Grundstücke an ihre Tochter sowie den Schwiegersohn A. als Erwerber zu gesamter Hand zufolge Gütergemeinschaft. Im Kauf- und Schenkungsvertrag wurde der Übertragungswert auf Fr. 510'139.75 festgesetzt. Der Übertragungswert in der Höhe von Fr. 510'139.75 wurde durch Überbund der Restschuld des Schuldbriefs im 1. Range im Umfang von Fr. 370'000.– und durch Verrechnung mit den bereits geleisteten Renovationszahlungen der Erwerberschaft in der Höhe von Fr. 31'139.75 regliert. Zudem wurden der Erwerberschaft Fr. 109'000.– schenkungsweise erlassen.

C. Aufgrund der Übertragung der Parzelle Nr. 2, GB H. veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft A. mit Verfügung vom 12. Juni 2020 ausgehend von einem steuerbaren Schenkungsbetrag in der Höhe von Fr. 101'930.– zu einer Schenkungssteuer in der Höhe von Fr. 15'289.50. Dem steuerbaren Schenkungsbetrag lag folgende Berechnung zugrunde:

Verkehrswert	CHF	665'000.00
Hypothek	CHF	-370'000.00
Verrechnung geleistete Renovationszahlungen	CHF	-31'140.00
Schenkungsbetrag total:	CHF	263'860.00
Anteil A. 1/2	CHF	131'930.00
Freibetrag	CHF	-30'000.00
steuerbarer Schenkungsbetrag	CHF	101'930.00

D. Gegen die Schenkungssteuerveranlagung erhoben A. und M. mit Eingabe vom 1. Juli 2020 Einsprache bei der Steuerverwaltung. Darin machten sie insbesondere geltend, es sei die Absicht der Schenkenden gewesen, die Liegenschaft nur an M. zu übertragen, weshalb keine Schenkung an A. vorliege. Mit Entscheid vom 24. September 2020 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab.

E. Den von A. und M., nunmehr vertreten durch V., dagegen erhobenen Rekurs wies das Steuer- und Enteignungsgericht, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), mit Urteil vom 5. März 2021 ab.

F. Dagegen erheben A. und M., weiterhin vertreten durch V., am 10. Mai 2021 (Datum der Postaufgabe) Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), mit den Anträgen, das Urteil des Steuergerichts vom 5. März 2021 und die Schenkungssteuerverfügung vom 12. Juni 2020 seien aufzuheben.

G. Die Steuerverwaltung und die Vorinstanz schliessen in ihren Vernehmlassungen vom 9. Juni 2021 auf Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.1 Gemäss § 19 Abs. 2 des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz; ESchStG) vom 7. Januar 1980 i.V.m. § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht angefochten werden. Da die formellen Voraussetzungen gemäss § 131 StG und den §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 erfüllt sind, kann auf die Beschwerde eingetreten werden.

1.2 Mit der Beschwerde in Steuersachen können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (§ 45 Abs. 2 VPO).

2.1 Umstritten und zu prüfen ist, ob die Voraussetzungen für die Erhebung einer Schenkungssteuer gegeben sind.

2.2 Nach geltendem Recht steht die Erbschafts- und Schenkungssteuerhoheit umfassend den Kantonen zu. Der Bund verfügt weder über eine Gesetzgebungs-, Verwaltungs- noch Ertragshoheit (Andrea Opel, in: Zweifel/Beusch/Hunziker [Hrsg.], Kommentar Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2020, N 3 zu § 3). Folge der umfassenden kantonalen Kompetenz ist, dass die Kantone zur Erhebung von Erbschafts- und/oder Schenkungssteuern berechtigt, aber nicht verpflichtet sind (Opel, a.a.O., N 5 zu § 3). Während die meisten Kantone Erbschafts- und Schenkungssteuern erheben, verzichten die Kantone Schwyz und Obwalden auf die Erhebung von Erbschafts- und Schenkungssteuern und der Kanton Luzern auf die fiskalische Belastung von Schenkungen (vgl. Schweizerische Steuerkonferenz, Dossier Steuerinformationen, D. Einzelne Steuern, Erbschafts- und Schenkungssteuern, 2020, S. 3). Die Kantone sind bei der Ausgestaltung der Schenkungssteuer zudem weitgehend frei. Sie sind jedoch an die verfassungsmässigen Grundsätze gebunden, namentlich an das Legalitätsprinzip, den Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung, der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, die Eigentumsgarantie, das Verbot der interkantonalen Besteuerung sowie an staatsvertragliche Beschränkungen der Steuerhoheit (vgl. Silvia Hunziker, in: Zweifel/Beusch/Hunziker [Hrsg.], Kommentar Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2020, N 2 f. zu § 13 mit Hinweisen).

2.3 Der Kanton Basel-Landschaft sieht in § 131 Abs. 1 lit. e der kantonalen Verfassung (KV) vom 17. Mai 1984 die Erhebung von Erbschafts- und Schenkungssteuern ausdrücklich vor. Die Grundzüge der Ausgestaltung sind im ESchStG geregelt. 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 Erbauskafes (vgl. Art. 495 ZGB) und der Stiftung (vgl. Art. 80 ff. ZGB) sowie der schenkungsweise Erlass von Verbindlichkeiten. Der Vorempfang auf Rechnung künftiger Erbschaft ist der Schenkung gleichgestellt (§ 2 Abs. 2 ESchStG). Das basellandschaftliche ESchStG enthält damit eine von Art. 239 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht, OR) vom 30. März 1911 unabhängige Definition der "Schenkungen". Die Merkmale dieses steuerrechtlichen Schenkungsbegriffs sind im wirtschaftlichen Sinn auszulegen; die zivilrechtliche Umschreibung der Schenkung ist somit nicht massgebend. Für die steuerrechtliche Schenkung im Sinne des ESchStG sind die Merkmale der Vermögenszuwendung, der Unentgeltlichkeit und des Schenkungswillens begriffsnotwendig (Thomas Ramseier, Die basellandschaftliche Erbschafts- und Schenkungssteuer, 1989, S. 56 f.; Thomas P. Wenk, in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 2004, N 12 zu § 73 StG; Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft [VGE] vom 27. August 1997 E. 1.b, publiziert in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Band XIV, S. 5 ff.).

2.4 § 9 ESchStG sieht diverse Ausnahmen von der Erbschafts- und Schenkungssteuerpflicht vor. Nach § 9 Abs. 1 lit. b ESchStG sind insbesondere Ehegatten, Eltern, und direkte Nachkommen sowie

die eingetragene Partnerin oder der eingetragene Partner des Erblassers oder Schenkers von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit. Für Schwiegerkinder beträgt der Steuersatz der Erbschafts- und Schenkungssteuer 15 % nach Abzug eines Freibetrages von Fr. 30'000.– (§ 12 Abs. 1 lit. b ESchStG).

2.5 Steht bei einem entgeltlichen Rechtsgeschäft die eine Leistung in einem offenbaren Missverhältnis zur Gegenleistung, so wird der durch die Gegenleistung nicht gedeckte Wert einer Schenkung gleichgestellt (§ 2 Abs. 3 ESchStG; sog. gemischte Schenkung). Eine gemischte Schenkung liegt daher vor, wenn ein Grundstück nach dem Willen der Vertragsparteien weit unter dem Verkehrswert die Hand wechselt. Die Übertragung erfolgt teilweise entgeltlich und teilweise unentgeltlich (vgl. Wenk, a.a.O., N 13 zu § 73 StG). Wie bei jeder Schenkung ist 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 (vgl. Ramseier, a.a.O., S. 73 und 75; BGE 118 Ia 497, E. 2bb).

3.1 Zu prüfen ist das Kriterium der Unentgeltlichkeit und damit verbunden die Bewertung der streitbetroffenen Liegenschaft. Die Vorinstanz führte hinsichtlich des Kriteriums der Unentgeltlichkeit bzw. des offenbaren Missverhältnisses zwischen dem Kaufpreis und dem Verkehrswert zusammengefasst aus, im Bewertungsprotokoll der amtlichen Schätzung vom 14. Mai 2020 sei der Zustandswert des Gebäudes inkl. Baunebenkosten auf Fr. 503'272.– und der Landwert auf Fr. 197'335.– geschätzt worden. Abzüglich der latenten Steuern sei der Verkehrswert auf (gerundet) Fr. 665'000.– festgesetzt worden. Diese Schätzung sei korrekt erfolgt und die Differenz zwischen dem entgeltlichen Teil der Übertragung (gerundet Fr. 401'140.–) und dem Verkehrswert (Fr. 665'000.–) betrage 39,7 %, womit das Missverhältnis offensichtlich sei.

3.2 Die Beschwerdeführer bringen dagegen vor, die Vertragsparteien hätten für die Grundstücke einen Übernahmepreis von Fr. 510'139.75 festgelegt. Grundsätzlich gelte die natürliche Vermutung, dass der Kaufpreis dem Verkehrswert entspreche. Die Steuerverwaltung bemesse den Verkehrswert der Objekte dagegen auf insgesamt Fr. 665'000.–. Die Differenz zwischen der Verkehrswertschätzung der Steuerverwaltung und dem vertraglich vereinbarten Verkehrswert betrage 23,3 %. Die Abweichung liege damit im Streubereich der Praxisregeln (25 %), aufgrund welcher noch kein offensichtliches Missverhältnis angenommen werde. Der von der Vorinstanz angeführten Differenz von 39,7 % sei entgegenzuhalten, dass sich die Vertragsparteien selber bereits über einen Verkehrswert verständigt hätten und diesen unter Berücksichtigung der Eigenheiten des Objekts mit Fr. 510'139.75 vereinbart hätten. Aufgrund des grossen Renovationsbedarfs sei der vertragliche Übertragungswert angemessen und entspreche einem vorsichtig bemessenen Verkehrswert. Die Steuerverwaltung halte eine Schätzung nach den Bestimmungen der Verordnung zum Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 16. Juni 1981 (ESchStV), die den Eigenheiten des Objektes nicht vollständig Rechnung trage, dagegen. Auch wenn die schematische Verkehrswertbemessung zu einem höheren Ergebnis als dem vertraglichen Übertragungswert geführt haben möge, so sei darin nicht einfach ein zusätzlicher Teil der gesamten unentgeltlichen Zuwendung zu erblicken. Die Behandlung dieser Differenz zwischen vertraglichem Übertragungswert und der Verkehrswertschätzung der Steuerverwaltung sei vielmehr unter den Aspekten von bewertungstechnischen Unterschieden und/oder Festlegung eines Freundschaftspreises erneut zu prüfen. Auch ein krasses Missverhältnis begründe nicht automatisch eine Schenkung. Die Steuerverwaltung könne sich zudem nicht einfach aufgrund des Massencharakters von Steuerveranlagungen auf eine statistische Bewertungsmethode zurückziehen. Spätestens mit der Einleitung des Einspracheverfahrens sei eine vertiefte Beschäftigung mit dem Sachverhalt und den verfahrens- und beweisrechtlichen Aspekten angezeigt gewesen. Die Steuerverwaltung sei daher für das Vorliegen eines offensichtlichen Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung, soweit es den vertraglichen Wert übersteige, beweispflichtig. Dieser Beweis sei mit der schematischen Bewertung nicht erbracht.

3.3 Die Steuerverwaltung führt dazu aus, für die Festlegung des Übernahmepreises gelte grundsätzlich die natürliche Vermutung, dass der Kaufpreis dem Verkehrswert entspreche. Die Beschwerdeführer würden indes verkennen, dass dieser Grundsatz nur bei Verkäufen an unabhängige Dritte gelte. Bei Nahestehenden stelle sich gerade die Frage des Drittvergleichs, um die Schenkungskomponente überhaupt beurteilen und festlegen zu können. Der in der Schätzung festgesetzte Wert von Fr. 665'000.– sei – auch angesichts der im Internet angebotenen Einfamilienhäuser in der Gemeinde –

sehr massvoll. Die gestützt auf die eher tiefe Schätzung errechnete Höhe der Schenkung sei nicht zu beanstanden.

3.4.1 Das objektive Begriffsmerkmal der Unentgeltlichkeit liegt bei der gemischten Schenkung vor, wenn ein offenkundiges Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung besteht (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_785/2020 vom 18. März 2021 E. 2.4.4). Das Missverhältnis beurteilt sich dabei nach dem Verkehrswert von Leistung und Gegenleistung (vgl. Ramseier, a.a.O., S. 73). Bei der Bewertung des übergehenden Vermögens steht den Kantonen ein Spielraum zu. Die Kantone können eigene Bewertungsmethoden für die einzelnen Vermögenskategorien festlegen, weshalb sich kantonale Spezialitäten herausgebildet haben. Bei sämtlichen Bewertungsfragen sind zwei Grundsätze massgeblich: Einerseits darf eine Bewertung den Verkehrswert des übergehenden Vermögens nicht überschreiten. Andererseits muss sich eine vom Verkehrswert nach unten abweichende Bewertung auf sachliche Gründe stützen, da ansonsten ein Verstoß gegen das Gleichheitsgebot vorläge. Denkbar sind die Rücksichtnahme auf Bewertungsschwierigkeiten und absichtliche Privilegierungen (Markus Oehrli/Patrizia Attinger, in: Zweifel/Beusch/Hunziker [Hrsg.], Kommentar Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2020, N 11 ff. zu § 20). Als Verkehrswert wird nach der ständigen Rechtsprechung im Allgemeinen der Wert verstanden, zu welchem eine Sache oder ein Vermögenswert am freien Markt zu einem bestimmten Zeitpunkt veräußert werden kann (BGE 122 I 168; Urteil des Bundesgerichts 2C_296/2009 vom 11. Februar 2010 E. 3.2, publiziert in: Der Steuerentscheid [StE] 2010 A 21.14 Nr. 18). Der Verkehrswert bildet keine mathematisch punktgenau bestimmbare Grösse; vielmehr ist er in der Regel ein Schätz- oder Vergleichswert (BGE 131 I 291 E. 3.2.2; 128 I 240 E. 3.2.1; Urteil des Bundesgerichts 2C_68/2021 vom 22. Februar 2021 E. 3.3.2). Die Erbschafts- und Schenkungssteuer verlangt eine Einzelbewertung jedes übergehenden Vermögensobjekts. Sachlicher Ausgangspunkt für die Berechnung der Erbschafts- und Schenkungssteuer ist der Verkehrswert der übergegangenen Vermögenswerte, wie dies die kantonalen Gesetzesgrundlagen statuieren. Die Bewertung orientiert sich am normalen Geschäftsverkehr, der am Stichtag der Bewertung herrscht (Oehrli/Attinger, a.a.O., N 15 f. zu § 20). Persönliche Umstände des Schenkers oder Beschenkten sowie subjektive Wertvorstellungen sind hingegen nicht massgebend für die Bewertung des übergehenden Vermögens (Oehrli/Attinger, a.a.O., N 28 zu § 20).

3.4.2 Gemäss § 15 ESchStG werden die steuerbaren Zuwendungen, sofern die nachfolgenden Bestimmungen (§ 16 ESchStG) nichts Abweichendes vorschreiben, zum Verkehrswert im Zeitpunkt des Vermögensüberganges bewertet. Die Bemessung des Verkehrswertes der Grundstücke wird kantonalrechtlich in der ESchStV geregelt (§ 17 Satz 1 ESchStG). Dabei sind insbesondere die sich bei einer späteren Veräußerung ergebenden Grundstücksgewinn- und Handänderungssteuern zu berücksichtigen und in Abzug zu bringen (§ 17 Satz 2 ESchStG). Der Abzug für die bei einer späteren Veräußerung in Rechnung zu stellende Grundstücksgewinn- und Handänderungssteuer beträgt bei unüberbauten Grundstücken bis 9 % und bei überbauten Grundstücken (Boden und Gebäude) bis 5 % der gemäss den §§ 1 bis 12 ESchStV ermittelten Werte. Gemäss § 1 ESchStV gilt als Verkehrswert eines überbauten Grundstückes die Summe aus Zustandswert des Gebäudes, Baunebenkosten und Landwert. Der Zustandswert des Gebäudes wird mit dem vom Regierungsrat festgelegten Indexstand auf der Grundlage des Gebäudeversicherungswerts berechnet (§ 2 ESchStV). Die Altersentwertung wird je nach Alter des Gebäudes in Prozenten des Neuwertes errechnet und richtet sich nach der im Anhang zur ESchStV aufgeführten Tabelle (vgl. § 5 ESchStV). Als Landwert eines überbauten Grundstückes gilt der nach § 6 ESchStV ermittelte und um 30 % reduzierte Verkehrswert (§ 4 Abs. 1 ESchStV). Gemäss § 6 ESchStV richtet sich der Verkehrswert von Grund und Boden nach den durchschnittlichen Preisen, die in der betreffenden Gegend und in gleichartigen Zonen in den dem Bemessungszeitpunkt vorausgegangenen zwei Jahren bezahlt worden sind.

3.4.3 Die Steuerverwaltung hat unbestrittenermassen eine Einzelbewertung der Liegenschaft vorgenommen und den Verkehrswert nach den zuvor genannten kantonalrechtlichen Vorgaben in der ESchStV berechnet. Dabei hat sie den Zustandswert des Gebäudes gemäss § 2 ESchStV mit dem vom Regierungsrat festgelegten Indexstand auf der Grundlage des Gebäudeversicherungswertes berechnet und die Altersentwertung des Gebäudes gemäss § 5 ESchStV berücksichtigt. Ausgehend vom Neuwert von Fr. 532'000.– und einem "Altersentwertungsabzug" von 14 % (vgl. Tabelle Anhang ESchStV) aufgrund des Gebäudealters von 30 Jahren (Baujahr 1989, Verkauf 2019) ergab sich daraus

ein Zustandswert in der Höhe von Fr. 457'520.–. Weiter berücksichtigte die Steuerverwaltung Baunebenkosten im Umfang von 10 % des Zustandswertes des Gebäudes (Fr. 45'752.–), was den Vorgaben in § 3 ESchStV entspricht. In Bezug auf den Landwert gingen die Vorinstanzen bei einer Grundstücksfläche von 591 m² von einem durchschnittlichen Quadratmeterpreis von Fr. 477.– aus. Dieser Preis basiert auf der Bodenpreisstatistik des Kantons Basel-Landschaft, gemäss welcher der durchschnittliche Quadratmeterpreis bei Freihandkäufen von Wohnbauland in der Gemeinde H. im Jahr 2017 bei Fr. 539.– und im Jahr 2018 bei Fr. 416.– lag. Der Durchschnitt dieser beiden Werte ergibt den von den Vorinstanzen eingesetzten durchschnittlichen Quadratmeterpreis von Fr. 477.–, was der kantonalrechtlichen Bemessungsregelung gemäss § 6 ESchStV entspricht. Bei einer Grundstücksfläche von 591 m² und einem massgebenden Quadratmeterpreis von Fr. 477.– resultiert somit ein Verkehrswert von Grund und Boden von Fr. 281'907.–, welcher gemäss § 4 Abs. 1 ESchStV um 30 % reduziert wird, was zu dem von den Vorinstanzen eingesetzten Landwert von Fr. 197'335.– führt. Die Summe des Zustandswerts (Fr. 457'520.–), der Baunebenkosten (Fr. 45'752.–) und des Landwerts (Fr. 197'335.–) ergibt insgesamt einen Wert von Fr. 700'607.–, wovon gemäss § 17 Satz 2 ESchStG i.V.m. § 13 Abs. 1 ESchStV 5 % (d. h. Fr. 35'030.–) für die in Rechnung zu stellende Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer abzuziehen sind, was zum massgebenden Verkehrswert von Fr. 665'577.– (gerundet Fr. 665'000.–) führt. Daraus ergibt sich, dass die Verkehrswertberechnung den kantonalrechtlichen Vorgaben vollumfänglich entspricht und somit nicht zu beanstanden ist. Daran vermögen auch die von den Beschwerdeführern gegen die Bemessung vorgebrachten Argumente nichts zu ändern, zumal es sich bei diesen Vorbringen um rein subjektive Wertvorstellungen handelt, die für die objektive Bewertung der Liegenschaft gerade nicht massgebend sein können.

3.5 Die Differenz zwischen dem vertraglichen Kaufpreis (gerundet Fr. 401'140.–) und dem Verkehrswert (Fr. 665'000.–) beträgt somit Fr. 263'860.–, womit der Erwerbspreis bei lediglich 60,3 % des Verkehrswerts liegt. Bei einer derartigen Differenz zwischen Leistung und Gegenleistung ist ein offensichtliches Missverhältnis zweifelsfrei gegeben (vgl. dazu auch Urteil des Bundesgerichts 2C_785/2020 vom 18. März 2021 E. 2.5.1, mit Hinweisen).

4.1 Die Vorinstanz erwog weiter, es sei umstritten, ob die Schenkenden die Schenkung auch dem Schwiegersohn hätten zukommen lassen wollen. Ausgangspunkt zur Beurteilung dieser Frage sei der Wortlaut der öffentlichen Urkunde, da die tatsächliche Vermutung der Richtigkeit der rechtsgeschäftlichen Erklärungen, die im Verfahren der öffentlichen Beurkundung abgegeben werden, gelte. In der Parteienbezeichnung des Vertrags seien die Tochter und der Schwiegersohn als Erwerber zu gesamter Hand genannt, weshalb die nachträglich vorgebrachte Erklärung der Schenkenden, man habe bloss die Tochter begünstigen wollen, die tatsächliche Vermutung der Richtigkeit der Willenserklärung im Zeitpunkt der Beurkundung nicht umzustossen vermöge. Der Vertrag könne nur so verstanden werden, dass sowohl die Tochter als auch der Schwiegersohn als Beschenkte beabsichtigt gewesen seien. Es liege somit ein Schenkungswille der Schenkenden hinsichtlich der unentgeltlichen Zuwendung auch an den Schwiegersohn vor.

4.2 Die Beschwerdeführer bringen dagegen vor, zum subjektiven Teil gehöre nicht nur das Wissen und Wollen um eine unentgeltliche Zuwendung, sondern auch die Person des Zuwendungsempfängers. Das vorliegende Rechtsgeschäft sei von Anfang an und im klaren Willen getätigt worden, den unter allen Titeln anfallenden Schenkungsbetrag der Tochter der Schenkenden zuzuwenden. Der Vorhalt, sie hätten mit der nachträglichen Erklärung vom 26. Juli 2020 lediglich nachträglich die Steuerfolgen der Zuwendung korrigieren wollen, unterstelle, dass die Beteiligten von der Steuerfreiheit einer Zuwendung an die Tochter und der Steuerpflicht einer solchen an den Schwiegersohn nichts gewusst hätten, obwohl sie bei der Vertragsgestaltung ein anerkanntes basellandschaftliches Notariat hätten beiziehen müssen. Weiter würde dem instrumentierenden Notar unterstellt, er hätte keine Kenntnis von dieser schenkungssteuerrechtlichen Differenzierung gehabt. Diese Unterstellungen würden allgemeiner Praxis und Erfahrung widersprechen. Begünstigte der Schenkung habe unmissverständlich die Tochter sein sollen; die etwas unpräzise Formulierung im Vertrag lasse den Parteiwillen dennoch unzweifelhaft erkennen. Die Behauptung der Steuerverwaltung, der Grundbucheintrag sei massgebend, könne hier nicht richtig sein. Der Grundbucheintrag sei im Zusammenhang mit den Vermögensverhältnissen bei Gütergemeinschaften nicht konstitutiv, sondern deklaratorisch. Die Schenkenden hätten durch konkludentes Handeln eine Zuwendung in das Eigengut der Tochter im Rahmen der Gütergemeinschaft gemacht. Auch wenn dies formell nicht ausdrücklich erfolgt sei, sei es trotzdem zivilrechtlich

von grosser Bedeutung, dass es sich um eine Schenkung an die Tochter und nicht an beide Ehegatten gemeinsam gehandelt habe.

4.3 Die Steuerverwaltung hält dagegen, aus der unterzeichneten öffentlichen Urkunde vom 1. November 2019 gehe klar nicht nur die Tochter, sondern auch der Schwiegersohn als Erwerberschaft hervor. Zudem habe auch der Schwiegersohn den Vertrag unterzeichnet. Es könne im Nachhinein nicht ernsthaft behauptet werden, es sei nie die Absicht gewesen, den Schwiegersohn zu beschenken. Der Schenkungswille gehe eindeutig aus der öffentlichen Urkunde hervor.

5.1 Zu prüfen bleibt, ob die Vorinstanzen zu Recht von einem Schenkungswillen in Bezug auf die Übertragung an den Schwiegersohn ausgegangen sind.

5.2 Damit eine unentgeltliche Zuwendung als Schenkung besteuert werden kann, muss sie neben den objektiven Merkmalen der Vermögenszuwendung unter Lebenden und der Unentgeltlichkeit auch das subjektive Element des Schenkungswillens umfassen, das heisst, sie muss freiwillig erfolgen und darf keinem anderen Rechtsgrund entspringen. Mit dem Begriff "Schenkungswille" (animus donandi) ist gemeint, dass die zuwendende Person um die Vermögenszuwendung und um deren Unentgeltlichkeit weiss und sie auch will (Urteil des Bundesgerichts 2C_703/2017 vom 15. März 2019 E. 3.3.1, publiziert in: Der Steuerentscheid [StE] 2019 B 22.2 Nr. 35; Urteil des Bundesgerichts 2A.668/2004 vom 22. April 2005 E. 3.3, publiziert in: StE 2006 B 26.25 Nr. 2). Die Beweggründe bzw. Motive sind dagegen nicht massgebend (Ramseier, a.a.O., S. 63 f.; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich SR.2006.00005 vom 23. August 2006 E. 1.1).

5.3 Im Rahmen der Sachverhaltsfeststellung hat die Veranlagungsbehörde zu beurteilen, ob sich die feststellungsbedürftigen Tatsachen verwirklicht haben oder nicht. Dabei hat sie sich vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung leiten zu lassen (vgl. zum Ganzen: Martin Zweifel/Hugo Casanova/Michael Beusch/Silvia Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Auflage, 2018, N 13 zu § 5, N 6 zu § 19). Nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung darf und muss die Steuerbehörde aufgrund ihrer frei gebildeten Überzeugung darüber befinden, ob eine Tatsache als verwirklicht zu betrachten ist (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., N 13 zu § 5). Eine Ausnahme vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung besteht für die öffentlichen Urkunden und Register. Diese erbringen für die durch sie bezeugten Tatsachen vollen Beweis, solange nicht die Unrichtigkeit ihres Inhalts nachgewiesen wird (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., N 14 zu § 5).

5.4 Wenngleich es sich beim Schenkungswillen um ein subjektives Begriffsmerkmal handelt, ist dessen Vorliegen oder Nicht-Vorliegen nach objektiven Massstäben zu beurteilen. Das persönliche Empfinden der zuwendenden Person ist nicht ausschlaggebend; ihre Sichtweise und Erklärungen sind unter Berücksichtigung aller übrigen Umstände einer bestimmten Zuwendung zu würdigen. Da der strikte Nachweis innerer Tatsachen, aus denen sich auf das Vorliegen des subjektiven Elements schliessen liesse, naturgemäss schwierig ist, darf – bei Vorliegen aller objektiven Elemente des steuerrechtlichen Schenkungsbegriffs – nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung der Schenkungswille unter einander nahestehenden Personen willkürfrei vermutet werden (Urteil des Bundesgerichts 2C_703/2017 vom 15. März 2019 E. 3.3.2 = StE 2019 B 22.2 Nr. 35; vgl. ebenso Urteile des Bundesgerichts 2C_294/2018 vom 26. Juni 2018 E. 4.3, 2C_597/2017 vom 27. März 2018 E. 3.1.2 und 2C_91/2011 vom 5. Juli 2011 E. 2.1). Auch dürfen in diesem Zusammenhang die wirtschaftlichen Verhältnisse und die übrigen Lebensumstände als Indizien herbeigezogen werden. 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. Ist der Schenkungswille aufgrund solcher Umstände zu vermuten, obliegt es dem Beschenkten, Gründe für dessen Fehlen – wie etwa eine sittliche Pflicht oder eine vertragliche Verpflichtung – darzutun (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich SR.2006.00005 vom 23. August 2006 E. 1.1; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 10. August 1992, in: Rechenschaftsbericht an den Kantonsrat [RB] 1992 Nr. 52).

5.5 Aus dem klaren Wortlaut der öffentlichen Urkunde über den Kauf- und Schenkungsvertrag vom 1. November 2019 ergibt sich eindeutig, dass die Schenkenden die beiden Grundstücke sowohl an ihre Tochter als auch an ihren Schwiegersohn verkauft und geschenkt haben, zumal beide ausdrücklich als

Erwerber im Rubrum des Kauf- und Schenkungsvertrag aufgeführt sind. Festzustellen ist sodann, dass die Schenkenden die Grundstücke "an ihre Tochter bzw. ihren Schwiegersohn" als Erwerber zu gesamter Hand zufolge Gütergemeinschaft "verkaufen und schenken". Die öffentliche Urkunde enthält hinsichtlich der Schenkung weder eine Einschränkung noch einen Vorbehalt. Damit mussten die Schenkenden um die Vermögenszuwendung und um deren Unentgeltlichkeit sowohl in Bezug auf die Tochter als auch den Schwiegersohn wissen und dies auch wollen. Ein anderer Wille ist aus dem notariell beurkundeten Vertrag nicht ersichtlich, weshalb der Vorinstanz zuzustimmen ist, dass der Vertrag nur so verstanden werden kann, dass der Verkauf und die Schenkung an beide, d. h. an die Tochter und an den Schwiegersohn erfolgt sind. Die von den Schenkenden nachträglich erstellte Erklärung, wonach der subjektive Wille so auszulegen sei, dass nur die Tochter als Beschenkte gemeint sein könne, überzeugt nicht, da sich dieser angebliche Wille nicht in der Urkunde selbst manifestiert bzw. der öffentlichen Urkunde offensichtlich widerspricht. Demgemäss vermag sie deren Unrichtigkeit nicht nachzuweisen. Die Vorinstanzen sind damit zur Recht auch von einem Schenkungswillen an den Schwiegersohn ausgegangen.

6. Zusammenfassend sind somit sämtliche Voraussetzungen für die Erhebung der Schenkungssteuer erfüllt, was zur vollumfänglichen Abweisung der Beschwerde führt.

7. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'000.– sind dem Ausgang des Verfahrens entsprechend den Beschwerdeführern aufzuerlegen. Die Parteikosten sind wettzuschlagen (§ 21 Abs. 3 VPO).

Demgemäss wird erkannt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. ...
3. ...