

MARTIN ZWEIFEL, PETER ATHANAS [Hrsg], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, 2. Auflage, Basel 2008, Art. 120 DBG N 47, mit Hinweis auf BGE 126 II 1). Der mit dem Einreichen der Steuererklärung einhergehende Antrag der Beschwerdegegner auf Veranlagung gemäss den deklarierten Faktoren bestimmt nun aber bereits den mutmasslich zu bezahlenden Steuerbetrag, zumal das Steueramt im Internet einen Steuerrechner anbietet und in der Wegleitung zur Steuererklärung Auszüge aus dem Steuertarif abdruckt, wodurch der Steuerpflichtige in der Lage ist, die zu bezahlende Steuer zu berechnen. Ausserdem ist sich die Lehre einig, dass das Einreichen der Steuererklärung zumindest eine konkludente Anerkennung der Steuerförderung beinhaltet (MARKUS BINDER, a.a.O., § 11 VI.B.2, S. 282 f.; DIETER EGLOFF, Kommentar StG, § 177 Rz. 38). Damit ist auch der Einwand der Beschwerdeführer, es entstehe mit dem Einreichen der Steuererklärung gar keine Steuerforderung, nicht stichhaltig.

2.2.8.

Im Ergebnis unterbrechen die Beschwerdegegner wie dargelegt mit dem Einreichen der Steuererklärung am 20. Februar 2007 die Veranlagungsverjährung ein erstes Mal, wodurch der Ablauf der Verjährung auf den 20. Februar 2012 zu liegen kam. Das Gemeindesteuernamt unterbrach sodann die laufende Verjährung mit Schreiben vom 8. Dezember 2011 an die Beschwerdegegner, respektive deren Vertreterin, womit die relative Verjährungsfrist von fünf Jahren wiederum neu zu laufen begann. Dieses Schreiben ist, wie die Beschwerdegegner selber ausführen, zur Unterbrechung der Verjährung geeignet, sodass sich weitere Ausführungen dazu erübrigen. Die Beschwerde ist demnach gutzuheissen und der angefochtene Entscheid aufzuheben.

11 § 142 Abs. 1 StG

Begriff der anderen Zuwendung (Zuwendungswille erforderlich)

Urteil des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 11. September 2014 in Sachen KStA gegen X. AG (WBE.2013.434).

Aus den Erwägungen

1.

§ 142 Abs. 1 StG lautet wie folgt:

"Der Besteuerung unterliegt das Vermögen, das durch gesetzliche Erbfolge, Verfügung von Todes wegen, Schenkung oder eine andere Zuwendung anfällt, der keine gleichwertige Leistung der empfangenden Person gegenübersteht."

Zunächst stellt sich die Frage, ob die Erhebung einer Schenkungssteuer nach dieser Bestimmung einen Zuwendungswillen voraussetzt.

1.1.

Das Spezialverwaltungsgericht ist gestützt auf die Materialien zur Auffassung gelangt, für eine Besteuerung einer Leistung als "andere Zuwendung" brauche es keinen Schenkungswillen. Dieses Auslegungsergebnis hat das Spezialverwaltungsgericht sodann im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung überprüft und ist zum Resultat gekommen, dass diese Auslegung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer nicht widerspricht. Sodann hat es geprüft, ob beim von ihm zu beurteilenden Verkauf des Grundstücks Z. an die Beschwerdegegnerin ein ausreichend offenes Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung bestand, um im zu beurteilenden Fall eine andere Zuwendung gemäss § 142 Abs. 1 StG annehmen zu müssen.

1.2.

Der Begriff der anderen Zuwendung, wie er in § 142 Abs. 1 StG verwendet wird, tauchte bereits im alten Steuergesetz auf (vgl. § 83 Abs. 1 aStG). Auch in diesem Gesetz war er nicht neu verankert, sondern aus früherem Recht übernommen worden (vgl. dazu JÜRGEN BAUR/MARIANNE KLÖTI-WEBER/WALTER KOCH/BERNHARD MEIER/URS URSprung; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri 1991, § 83 N 4). Dabei bestand unter altem Recht Einigkeit

darüber, dass mit dieser Begriffswahl gegenüber dem zivilrechtlichen Schenkungsbegriff der Kreis der der Schenkungssteuer unterliegenden Tatbestände weiter gezogen werden sollte als im Zivilrecht. Es finden sich denn auch in der Literatur zum alten Recht (vgl. neben dem bereits angeführten Kommentar KURT EICHENBERGER, Zum materiellen aargauischen Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Aargauisches Beamtenblatt 47/1950 S. 57 ff.) und ebenso in den Materialien zum neuen Recht (Sitzungsprotokoll der Grossratskommission vom 27. November 1998, Band 4.2, S. 369) Belege dafür, dass für das Vorliegen einer anderen Zuwendung nach § 142 Abs. 1 StG kein Schenkungswille des Zuwendenden erforderlich sein soll. Ankommen soll es allein auf die ganz oder teilweise Unentgeltlichkeit des Vermögensübergangs, die bereits dann gegeben sein soll, wenn dem Vermögensübergang keine oder keine gleichwertige Leistung des Empfängers gegenübersteht. Dementsprechend hat das Spezialverwaltungsgericht sich denn auch im angefochtenen Entscheid nach der von ihm vorgenommenen Auslegung von § 142 Abs. 1 StG allein noch damit befasst, ob hier ein ausreichend offensichtliches Missverhältnis zwischen dem Wert der übertragenen Liegenschaft und dem dafür bezahlten Preis bestand, um eine andere Zuwendung gemäss § 142 Abs. 1 StG annehmen zu können.

1.3.

Auch wenn das Bundesgericht in einem den Kanton St. Gallen betreffenden Entscheid (Urteil vom 20. Oktober 1997 [2P.144/1995] = StR 53/1998 S. 677 = Praxis 87 Mr. 81) diese rein objektive Konzeption des steuerrechtlichen Schenkungsbegriffs für das st. gallische Steuerrecht als nicht willkürlich betrachtet hat, ist sie doch zumindest für das aargauische Steuerrecht als verfehlt abzulehnen, da sie den Begriff der "anderen Zuwendung" über deren Wortsinn hinaus in einer Weise ausdehnt, die offensichtlich nicht den Intentionen des Gesetzgebers entspricht.

1.3.1.

Anlass zur Erhebung einer Schenkungssteuer sind, wie der Name der Steuer schon sagt, grundsätzlich nur ganz oder teilweise unentgeltliche Geschäfte. Es ist zwar, worauf das Bundesgericht zu Recht hinweist, nicht ausgeschlossen, dass der Gesetzgeber auch Ge-

winne besteuert, die daraus resultieren, dass es der Partei eines Geschäfts gelingt, einen Vermögensgegenstand besonders günstig zu erwerben (vgl. 2P.144/1995 Erw. 1c; wonach eine Schenkungssteuer dann sowohl den Charakter einer Rechtsverkehrs- als auch denjenigen einer Bereicherungssteuer annimmt). Sollen einer Schenkungssteuer auch solche Vermögensvorteile unterliegen (wogegen unter der Herrschaft des Leistungsfähigkeitsprinzips grundsätzlich nichts einzuwenden ist; vgl. dazu MARKUS OEHRLI, Die gemischte Schenkung im Steuerrecht, Zürich 2000, S. 136), so müsste, da mit einer solchen Besteuerung der übliche Schenkungsbegriff gesprengt und im Ergebnis eine Steuer auf sämtlichen "Übergewinnen" infolge objektiv nicht marktkonformer Leistungstransfers eingeführt würde, eine entsprechende Absicht des Gesetzgebers klar erkennbar sein. Dazu wäre im Hinblick auf eine ausreichende gesetzliche Grundlage insbesondere erforderlich, dass der Gesetzgeber selbst zumindest in Grundzügen angibt, ab welcher Schwelle des Ungleichgewichts zwischen Leistung und Gegenleistung bei Austauschgeschäften die steuerliche Abschöpfung des Übergewinns greifen soll. Dafür, dass beim Erlass der Vorgängerbestimmungen von § 142 Abs. 1 StG oder gar der Vorschrift selbst eine solche Absicht des Gesetzgebers bestanden hätte, fehlen jegliche Anhaltspunkte. Es ist daher davon auszugehen, dass mit der Schenkungssteuer, auch soweit diese auf "anderen Zuwendungen" erhoben wird, nicht etwa "Übergewinne", sondern (nur aber immerhin) alle ganz oder teilweise unentgeltlichen Zuwendungen steuerlich erfasst werden sollen.

1.3.2.

Zur Unentgeltlichkeit eines Geschäfts gehört bei einer nur teilweise unentgeltlichen Zuwendung, dass sich der Zuwendende der teilweisen Unentgeltlichkeit bewusst ist: Ohne dieses Bewusstsein, weil etwa dem Zuwendenden der Wert eines Gegenstands, den er veräussert, nur ungenügend bekannt ist und er ihn deshalb zu "billig", d.h. erheblich unter dem Verkehrswert, veräussert, fehlt es an der (teilweisen) Unentgeltlichkeit der Zuwendung. Das hat das Obergericht schon in einem Urteil vom 14. September 1951 erkannt, wenn es dort ausführte, eine Vermögenszuwendung liege zwar z.B. auch dann vor, wenn jemand eine Sache in Unkenntnis ihres wirklichen

Werts zu billig verkaufe und der Käufer damit einen höheren Wert gewinne, als er selbst hinzugeben habe. In einem solchen Gewinn sei aber keine schenkungssteuerpflichtige Vermögenszuwendung zu erblicken. Es liege nämlich im Wesen des Kaufs, dass "Zwischengewinne" gemacht würden, also in diesem Sinn Vermögenszuwendungen erfolgten. Die Praxis habe daher ausdrücklich nur unentgeltliche Vermögenszuwendungen als schenkungssteuerpflichtig erklärt (AGVE 1991, 82).

1.3.3.

Im Ergebnis ist damit für das geltende aargauische Recht entgegen der Auffassung des Spezialverwaltungsgerichts davon auszugehen, dass es für die Annahme einer anderen Zuwendung gemäss § 142 Abs. 1 StG eines Zuwendungswillens desjenigen bedarf, der die Zuwendung vornimmt. Dieser Zuwendungswille muss nicht mit dem zivilrechtlichen Schenkungswillen identisch sein, so etwa, wenn jemand aus einer sittlichen Pflicht heraus handelnd seinem Vertragspartner einen "Übergewinn" zubilligt. Indessen kann auf das Element der Unentgeltlichkeit, die bei einer gemischten Schenkung eben nur dann vorliegt, wenn der Schenker sich des Verkaufs unter Marktpreis bewusst ist, nicht verzichtet werden (ebenso ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 206; vgl. im Übrigen den Überblick über den Meinungsstand bei OEHRLI, a.a.O., S. 131 ff.; vgl. insbesondere auch ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, 9. Aufl., Bern 2001, § 27 N 36, die hervorheben, dass ein Abweichen eines vereinbarten Preises von der Verkehrswertschätzung für sich allein noch nicht genügt, um eine Zuwendung anzunehmen; diese Annahme rechtfertigt sich erst dann, wenn die Parteien für die Abweichungen keine rationalen wirtschaftlichen Gründe haben).

1.4.

Auch angesichts dieses Auslegungsergebnisses ist in der Praxis durchaus vorstellbar, dass es bei einem Austauschgeschäft allein wegen eines eklatanten Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung gestützt auf § 142 Abs. 1 StG zur Erhebung einer Schenkungssteuer kommen kann. Zwar ist nämlich die Steuerbehörde für das Vorliegen eines steuerbaren Tatbestandes beweiselas-

tet. Fehlen aber jegliche sonstigen Umstände, welche ein eklatantes Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung zu erklären vermögen, so kann sich deshalb durchaus der Schluss auf das Vorliegen einer unentgeltlichen Zuwendung aufdrängen. Es versteht sich von selbst, dass die Steuerbehörde sämtliche Beweismittel, sowohl diejenigen, die für als auch jene, die gegen eine andere Zuwendung gemäss § 142 Abs. 1 StG sprechen, zu würdigen hat. Fehlen jedoch sonstige Umstände, die gegen die Annahme einer anderen Zuwendung sprechen, kann je nach dem Ausmass der Differenz zwischen dem Verkehrswert der hingegebenen Gegenstände und der Gegenleistung allenfalls schon allein dieser Unterschied, soweit er besonders gross ist, einen ausreichenden Hinweis für einen entsprechenden Zuwendungswillen darstellen; dies deshalb, weil zwar nicht ohne weiteres vom Modell in jeder Hinsicht ökonomisch rational operierender Akteure ausgegangen werden kann, je grösser der Unterschied zwischen Verkehrswert und gezahltem Preis für ein Gut ist, es jedoch erfahrungsgemäss zumindest beim urteilsfähigen Veräusserer Gründe dafür gibt, warum er einer derart tiefen Gegenleistung zustimmt. Fehlen jegliche nachgewiesenen Gründe kann sich durchaus die Annahme eines Zuwendungswillens aufdrängen.

1.5.

Diese Auslegung von § 142 Abs. 1 StG verträgt sich ohne weiteres mit der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung zu verdeckten Gewinnausschüttungen mittels der unterpreisigen Entnahme von Liegenschaften aus Kapitalgesellschaften, an denen der Entnehmer beteiligt ist bzw. – bei Entnahme durch Dritte – wenn der Entnehmer einem massgebend Beteiligten nahesteht (Urteil vom 26. April 2013, WBE.2012.350). Bei solchen Konstellationen geht das Verwaltungsgericht im Regelfall dann vom Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung aus, wenn der Entnahmewert und der ohne Verletzung allgemein anerkannter Schätzungsmethoden ermittelte geschätzte Verkehrswert mehr als 10% auseinanderklaffen (angeführter Entscheid, Erw. 3.2.2.). Diese Praxis rechtfertigt sich nicht allein wegen des Ausmasses der Differenz zwischen Verkehrswert und Entnahmewert. Bei der Beweiswürdigung, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, ist bei solchen Konstellationen

vielmehr die Nähe zwischen der veräussernden Kapitalgesellschaft und dem Erwerber zu berücksichtigen. Diese Nähe zusammen mit dem angesichts des geschätzten Verkehrswerts niedrigen Verkaufspreis rechtfertigt erst die Annahme, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt.

12 § 40 Abs. 1 lit. a StG

Steuerliche Qualifikation eines Leasingsvertrags bzw. der Zinskomponente – Kaufcharakter überwiegt, kein Abzug der Zinskomponente

Urteil des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 7. November 2014 in Sachen KStA gegen A.X. (WBE.2014.145).

Aus den Erwägungen

1.

Der Beschwerdegegner schloss am 18. April 2012 mit der Garage M. einen mit "Kauf-/Finanzierungsvertrag mit Option Nr. 90000007905 LIBERO" überschriebenen Vertrag betreffend einen Personenwagen "Fiat New Doblo Emotion 2.0 Multijet 135 PS" (1. Inverkehrsetzung am 26. Juni 2011, Kilometerstand 7'500 km) ab. Der "Barkaufpreis" betrug Fr. 26'900.00, an welchen der Beschwerdegegner eine "Baranzahlung" von Fr. 7'000.00 leistete. Der "Restkaufpreis" von Fr. 19'900.00 wurde von der F. SA wie folgt finanziert: