



Urteil vom 22. August 2025 (510 25 5)

Schenkungssteuer / Freiwilliger hypothetischer Pensionskassenausgleich bei einem ehemaligen Konkubinatspaar / Kein Vorliegen eines Härtefalls

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter Dr. L. Schneider (Ref.), R. Richner, M. Zeller, J. Felix, Gerichtsschreiberin i.V. A. Friesecke

Parteien **A._____**,

Rekurrent

B._____,

Rekurrentin

gegen

Taxations- und Erlasskommission, Rheinstrasse 33, 4410 Liestal,

Rekursgegnerin

betreffend **Schenkungssteuer**

Sachverhalt

A.

Die Pflichtigen lebten im Konkubinat und waren Miteigentümer der Liegenschaft X.____strasse 8, C.____. 2020 trennten sie sich, wobei die Pflichtige mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 15. Juni 2021 den Anteil ihres früheren Lebenspartners vom einem Drittel und damit die Liegenschaft ganz zu Eigentum übernahm. Wie bereits anlässlich des Kaufs der Liegenschaft vereinbart, habe eine Schätzung der Liegenschaft als Grundlage für die Berechnung des Übernahmepreises gedient, wobei ein freiwilliger hypothetischer Pensionskassenausgleich in Höhe von CHF 128'999.– zugunsten der Pflichtigen bei der Kalkulation berücksichtigt worden sei.

Mit Veranlagungsverfügung der Schenkungssteuer vom 21. Oktober 2024 wurde dieser freiwillig geleistete Pensionskassenausgleich in Höhe von CHF 128'999.– als Schenkung bei der Pflichtigen unter Zuordnung der Steuerklasse für übrige Empfänger mit einem Steuersatz von 30 % und einem Freibetrag von CHF 10'000.– besteuert, woraus eine Schenkungssteuer von CHF 35'699.70 resultierte.

B.

Mit Eingabe vom 14. November 2024 stellten die Pflichtigen bei der kantonalen Taxations- und Erlasskommission ein Gesuch, dass die Schenkungssteuer im Sinne einer Gleichbehandlung von Konkubinatspaaren mit verheirateten Paaren zu erlassen sei. Zur Begründung führten sie im Wesentlichen aus, dass die Pflichtigen eine Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung der Grundstückgewinnsteuer vom 21. August 2024 erhoben hätten, und diese mit Einspracheentscheid vom 8. November 2024 gutgeheissen und die Grundstücksgewinnsteuer um CHF 35'394.– gesenkt worden sei. Im Gegenzug habe die Steuerverwaltung mit der Veranlagungsverfügung vom 21. Oktober 2024 eine Schenkungssteuer in der Höhe von CHF 35'699.70 verfügt: Durch die Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung der Grundstückgewinnsteuer des Pflichtigen habe somit eine Verlagerung von der Grundstückgewinnsteuer zur Schenkungssteuer der Pflichtigen stattgefunden. Obwohl diese Schenkungssteuer rechtlich korrekt berechnet sei, stelle dies eine Ungleichbehandlung von Konkubinatspaaren gegenüber verheirateten Paaren dar. Die Pflichtigen hätten die Liegenschaft X.____strasse 8 in C.____ im Jahr 2008 zusammen gekauft und bis Ende Februar 2021 mit den drei gemeinsamen Kindern darin gewohnt. Im Laufe des Jahres 2020 hätten sie sich zur Trennung entschieden, wobei der Pflichtige in Betracht gezogen habe, nochmals Eigentum zu erwerben und gewünscht habe, dass ihm die Pflichtige seinen Drittel des Hauses abkaufe. Als Grundlage für die Berechnung des Übernahmepreises habe eine Schätzung der Liegenschaft gedient, wie anlässlich des Kaufs vereinbart worden sei. Aufgrund der in der Periode von 2008 - 2021 stark gestiegenen Liegenschaftspreise habe eine beachtliche Wertsteigerung resultiert und die Pflichtige sei finanziell nicht in der Lage gewesen, diese zu entschädigen. Seit Geburt des ersten gemeinsamen Kindes habe sie ihr Arbeitspensum zwecks Kinderbetreuung reduziert. Die Ersparnisse seien in die Renovation und den Ausbau des Hauses sowie auf Rücklagekonten für die zukünftige Ausbildung der Kinder geflossen. Durch die gewählte rechtliche Zusammenlebensform des Konkubinats habe die Pflichtige keinen gesetzlichen Anspruch auf den Pensionskassenausgleich für die Zeit

des Zusammenlebens gehabt. Da die Pflichtigen eine finanziell faire Trennung angestrebt hätten, hätten sie einen hypothetischen Pensionskassenausgleich in Höhe von CHF 128'999.– bei der Kalkulation des Übernahmepreises angerechnet. Dies und ein Erbvorbezug in Höhe von CHF 100'000.– hätten es der Pflichtigen ermöglicht, das Haus trotz der strengen Auflagen der Bank zu übernehmen. Dies sei wichtig gewesen, damit die Kinder durch die Trennung nicht beeinträchtigt würden und weiterhin im Haus hätten aufwachsen können. Wären die Pflichtigen verheiratet gewesen, wäre mit der Trennung ein Pensionskassenausgleich erfolgt, der nicht hätte versteuert werden müssen. Der nun erfolgte freiwillige Pensionskassenausgleich werde mit einem Steuersatz von 30 % besteuert. Die Pflichtigen seien weder von der Anwältin D. _____ noch der Notarin E. _____ darauf aufmerksam gemacht worden, dass die Verrechnung des Pensionskassenausgleiches eine Schenkungssteuer auslöse. Der Steuersatz von 30 % sei zwar juristisch korrekt, da die Pflichtigen zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags am 15. Juni 2021 nicht mehr im gleichen Haushalt gewohnt hätten. Es werde jedoch juristisch überhaupt nicht berücksichtigt, dass sie bis einige Monate vor diesem Zeitpunkt 13 Jahre mit drei gemeinsamen Kindern zusammengewohnt hätten, die sie auch weiterhin partnerschaftlich betreuten und somit immer noch in engem Austausch miteinander stünden. Durch den Beizug von juristischen Fachpersonen bei der Trennung und dem Hausverkauf hätten die Pflichtigen erwartet, auf die finanziellen Folgen dieser solidarischen Vorgehensweise hingewiesen zu werden. Wahrscheinlich hätten sie dann eine andere Regelung getroffen. Die Veranlagungsverfügung träfe die Pflichtigen unvorbereitet und sei von ihnen nicht budgetiert worden. Somit müsse eine Steuer durch Erhöhung der Hypothek, Verwendung von Rücklagen für den Ersatz der 30-jährigen Heizung oder Verwendung der Sparrücklagen für die Aus- und Weiterbildung der Kinder bezahlt werden.

Mit Stellungnahme vom 18. November 2024 ersuchte die Steuerverwaltung um Gutheissung des Gesuches. Zur Begründung führte sie aus, dass keine gesetzliche Grundlage für eine Reduktion der Schenkungssteuer bestehe. Fraglich sei jedoch, ob ein Härtefall im Sinne einer sachlich ungerechtfertigten Belastung vorliege. Eine planwidrige Unvollständigkeit sei ersichtlich: Der Steuersatz von 15 % nach Abzug eines Freibetrags von CHF 30'000.– gelte auch für Personen, welche im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerpflicht mit der zuwendenden Person ununterbrochen seit mindestens fünf Jahren in häuslicher Gemeinschaft und an gemeinsamem Wohnsitz gelebt hätten. Die Entstehung der Steuerpflicht läge zwar deutlich nach dem Auszug des Gesuchstellers, allerdings sei als Grund für die Schenkung einzig die Betreuung der Kinder durch die Gesuchstellerin ersichtlich, womit ein Härtefall vorliege.

Mit Entscheid vom 28. Januar 2025 wies die Taxations- und Erlasskommission das Gesuch ab. Zur Begründung führte sie aus, dass keine gesetzliche Grundlage für die Reduktion der Schenkungssteuer bestehe. Fraglich sei, ob bei den Gesuchstellern ein Härtefall im Sinne einer sachlich ungerechtfertigten Belastung vorliege. Eine planwidrige Unvollständigkeit sei jedoch nicht ersichtlich: Einerseits gelte eine allgemeine Befreiung nur für verheiratete Paare. Andererseits komme der Steuersatz von 15 % nach Abzug eines Freibetrags von CHF 30'000.– nur für Personen zur Anwendung, welche im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerpflicht (also vorliegend der Schenkung) mit der zuwendenden Person ununterbrochen seit mindestens fünf Jahren in häuslicher Gemeinschaft und an gemeinsamem Wohnsitz gelebt hätten. Der Gesetzgeber habe damit qualifizierte und tatsächlich gelebte Wohngemeinschaften steuerlich entlasten wollen.

Hier liege die Entstehung der Steuerpflicht durch die erfolgte Schenkung in zeitlicher Hinsicht deutlich nach dem Auszug des Gesuchstellers. Es habe deshalb bei der Schenkung kein Konkubinatsverhältnis bzw. keine Wohngemeinschaft mehr vorgelegen. Auch handle es sich nicht um eine Trennung eines verheirateten Paares, weshalb keine sachlich ungerechtfertigte und vom Gesetzgeber ungewollte steuerliche Belastung zu erkennen sei.

C.

Mit Eingabe vom 25. März 2025 erhoben die Pflichtigen Rekurs mit dem Begehren, es sei die auf den freiwilligen Pensionskassenausgleich erhobene Schenkungssteuer im Sinne einer Gleichbehandlung von Konkubinatspaaren mit verheirateten Paaren zu erlassen. Zur Begründung führten sie ergänzend zur Gesuchbegründung aus, dass es nicht nachvollziehbar sei, weshalb für Konkubinatspaare andere Regeln gelten sollen als für verheiratete Paare. Ein Pensionskassen-Splitting könne auch bei Ehepaaren erst zum Zeitpunkt der gerichtlichen Scheidung erfolgen, also wenn das Paar nicht mehr zusammenlebe. Dennoch werde das Pensionskassen-Splitting bei verheirateten Paaren nicht besteuert oder als Schenkung taxiert. Es gehe schliesslich um einen fairen Ausgleich des in der Zeit des Zusammenlebens geäußerten Pensionskassenguthabens, vor allem zu Gunsten der Person, die zwecks Haushalt- und Familienarbeit weniger Erwerbseinkommen erziele. Es spiele dabei keine Rolle, ob ein Paar verheiratet gewesen sei oder nicht.

Mit Vernehmlassung vom 28. Mai 2025 beantragt die Taxations- und Erlasskommission die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führt sie unter anderem aus, dass eine gesetzliche Grundlage für eine allgemeine Reduktion der Schenkungssteuer im vorliegenden Fall nicht bestehe. Einerseits gelte eine gänzliche Befreiung nur für verheiratete Paare, andererseits komme der Steuersatz von 15 % nach Abzug eines Freibetrags von CHF 30'000.– nur für Personen zur Anwendung, welche im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerpflicht mit der zuwendenden Person ununterbrochen seit mindestens fünf Jahren in häuslicher Gemeinschaft und an gemeinsamem Wohnsitz gelebt hätten. Der Gesetzgeber habe damit nur qualifizierte und tatsächlich gelebte Wohngemeinschaften steuerlich entlasten wollen. Das Vorliegen eines ununterbrochen gemeinsamen Wohnsitzes bzw. des andauernden Konkubinats im Zeitpunkt der Schenkung wäre im ordentlichen Veranlagungs- bzw. Einspracheverfahren geltend zu machen gewesen, um eine Besteuerung der Schenkung mit einem regulären Steuersatz von 15 % zu erreichen. Ein gemeinsamer Wohnsitz liege jedoch offensichtlich hier nicht vor und werde auch nicht behauptet. Fraglich sei nun, ob bei den Rekurrenten deshalb ein Härtefall im Sinne einer sachlich ungerechtfertigten Belastung vorliege. Nach konstanter Praxis und Rechtsprechung käme ein Härtefall nur in Betracht, für den die gesetzliche Regelung zu einer ungerechtfertigten und deshalb stossenden Belastung führe, da der Gesetzgeber für den in Frage stehenden, ganz speziellen Sachverhalt die steuerlichen Konsequenzen nicht vorausgesehen habe bzw. nicht habe voraussehen können. Im vorliegenden Fall handle es sich hingegen nicht um eine gesetzgeberische Lücke, sondern um eine Frage des Nachweises des Wohnsitzes, d.h. der Beweislast. So müsse rein formell nur noch von einem bloss freundschaftlichen Verhältnis im Zeitpunkt der Schenkung ausgegangen werden. Für solche Verhältnisse habe jedoch der Gesetzgeber bewusst keine besondere Steuerklasse geschaffen, sondern diese unter die übrigen Personen gemäss § 12 Abs. 1 Bst. d ESchStG subsumiert. Es liege daher ganz allgemein für solche

«freundschaftlichen» Verhältnisse keine vom Gesetzgeber nicht voraussehbare und ungewollte Lücke vor, welche die Taxations- und Erlasskommission im Einzelfall zu füllen hätte. Dabei dürfe es auch keinen Unterschied machen, zu welchem Zweck eine Schenkung erfolgt sei. Zudem hinke der Vergleich mit einem Ehepaar (in Scheidung mit güterrechtlicher Auseinandersetzung), da die Ehe zivilrechtlich ganz anders und eben speziell mit gegenseitigen gesetzlichen Rechten und Pflichten geregelt sei. Ein Konkubinatsverhältnis hingegen unterstehe keiner solch gesetzlichen Konzeption und beinhalte auch keine ebenbürtigen oder zumindest vergleichbaren Regelungen, weshalb es daher auch völlig formlos und jederzeit aufgelöst werden könne. Die Härte ergebe sich hiermit nicht aus dem Gesetz selbst, sondern überwiegend aus dem fehlenden Vorhandensein eines qualifizierten Konkubinatsverhältnisses im Zeitpunkt der steuerpflichtigen Schenkung. Wenn nun diese Voraussetzung offensichtlich nicht vorliege bzw. dieser Nachweis nicht erbracht werden könne, dürfe daraus auch nicht eine steuerliche Gesetzeslücke konstruiert werden, welche über die Härtefallregelung «repariert» werden müsse. Im vorliegenden Fall liege die Entstehung der Steuerpflicht durch die erfolgte Schenkung in zeitlicher Hinsicht deutlich nach dem Auszug des Schenkers. Damit habe im Zeitpunkt der Schenkung keine Wohngemeinschaft und somit auch kein Konkubinatsverhältnis mehr vorgelegen. Auch handle es sich nicht um eine Trennung eines verheirateten Paares. Aus diesem Grund könne keine gesetzgeberische Lücke angenommen werden.

Die Rekurrenten führen in ihrer Stellungnahme vom 7. Juli 2025 ergänzend aus, dass sie ihre Vermögenssituation im Jahr 2020 gerecht aufgeteilt hätten. Aus ihrer Sicht würde es sich bei der Zuwendung in der Höhe von CHF 128'999.– nicht um eine Schenkung, sondern um eine Kompensation für den höheren Betreuungsaufwand, den die Rekurrentin während des Konkubinats leistete, handeln. Während des Konkubinats sei der Grundsatz gewesen, eine finanzielle Gleichstellung zwischen den Rekurrenten zu erzielen. Infolge der Reduktion des Beschäftigungsgrads der Rekurrentin, habe sie während der Dauer des Konkubinats weniger Pensionskassenkapital aufbauen können. Dies sei bei der Berechnung des Übernahmepreises des Miteigentumsanteils am Haus berücksichtigt worden, zumal das Pensionskassen-Splitting nicht wie bei verheirateten Paaren habe vollzogen werden können. Dadurch hätten die Rekurrenten die gleichen Voraussetzungen für das Pensionsalter. So liege das Vermögen des Rekurrenten gebunden in der Pensionskasse, während sich jenes der Rekurrentin im Grundeigentum befinde. Eine faire Aufrechnung habe erst nach dem Auszug des Rekurrenten erfolgen können, da erst dann die relevanten Daten vorgelegen hätten. Die Rekurrenten bitten das Steuergericht, von der Interpretation einer Schenkung abzusehen.

An der heutigen Parteiverhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen und Vorbringen 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 CHF 10'000.– pro Steuerjahr über-

steigen, 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 mit dem Steuersatz und Freibetrag für übrige Empfänger auf dem «freiwilligen hypothetischen Pensionskassenausgleich» von CHF 128'999.– 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 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.

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.¹ Der Zuwendende muss Wissen und Willen bezüglich der Vermögenszuwendung und der Unentgeltlichkeit haben.²

Auch im Steuerrecht sind für das Vorliegen einer Schenkung die Merkmale der Vermögenszuwendung, der Unentgeltlichkeit und des Schenkungswillens absolut begriffsnotwendig.³ 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.⁴

¹ Urteil des Steuergerichts [StGE] vom 28. August 2015, 510 15 25, E. 2, publ. In: Basellandschaftliche Steuerpraxis [BLStPra], Band XXIII, Heft 1, S. 14 ff.

² Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_703/2017 vom 15. März 2019, E. 3.3.1; BGer 2C_597/2017 vom 27. März 2018, E. 3.1.2.

³ RAMSEIER, Die basellandschaftliche Erbschafts- und Schenkungssteuer, Liestal 1989, S. 56 ff.; WENK, in: N Nefzger/Simonek/Wenk, [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 73 N 12.

⁴ RAMSEIER, a.a.O., S. 73; Entscheid 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: BLtPra, Band XIV, Heft 1, S. 5 ff.; StGE vom 28. August 2015, 510 15 25, E. 2c.

Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für das Vorliegen einer Schenkung im Allgemeinen und des Schenkungswillens im Besonderen. Der Schenkungswille darf lediglich vermutet werden, wenn alle übrigen Elemente einer steuerpflichtigen Schenkung (Zuwendung, Bereicherung, Unentgeltlichkeit) erfüllt und auch die Beziehungen zwischen den Beteiligten genügend nah sind. 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.⁵

Im vorliegenden Fall wurde die Zahlung in Form eines Pensionskassenausgleichs in der Höhe von CHF 128'999.– gemäss eigenen Angaben der Rekurrenten freiwillig erbracht. Diese freiwillige Zuwendung erfolgte aus dem Vermögen des Rekurrenten in das Vermögen der Rekurrentin, wodurch sie bereichert wurde. Ferner erfolgte die betreffende Zahlung unentgeltlich, da der Pensionskassenausgleich nicht als Gegenwert für verrichtete Arbeit betrachtet werden kann. Aufgrund der besonders nahen Beziehung der Rekurrenten, die sich unter anderem in dem langjährigen Zusammenleben und der gemeinsamen Erziehung der Kinder widerspiegelt, ist auch die Komponente der Schenkungsabsicht zu bejahen. Zudem ist kein anderer Rechtsgrund ersichtlich, der gegen den Schenkungswillen des Rekurrenten im vorliegenden Fall sprechen würde. Diesen Schenkungswillen gab er auch in seinem Schreiben vom 16. November 2021 an den Geschäftsbereich Spezialsteuern klar zum Ausdruck, indem er festhielt, dass «bei den Fr. 128'999.–, [...] es sich in Wirklichkeit um eine Schenkung» gehandelt habe. Demnach sind die für den Tatbestand der Schenkung massgeblichen Voraussetzungen der Zuwendungskomponente, der Bereicherung, der Unentgeltlichkeit und jener des Schenkungswillens im vorliegenden Fall gegeben, wodurch der vorliegende Pensionskassenausgleich als Schenkung zu qualifizieren ist.

2.2. Ergibt sich bei der Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen in Einzelfällen eine sachlich ungerechtfertigte Belastung oder eine regelmässig konfiskatorische Besteuerung, die vom Gesetzgeber nicht voraussehbar oder so nicht beabsichtigt worden war, kann die kantonale Taxations- und Erlasskommission nach § 183 Abs. 1 StG von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abweichen.

Die genannte Bestimmung verleiht der Taxations- und Erlasskommission sowie dem Steuergerecht die Befugnis, in Fällen besonderer Härte die Steuerleistung niedriger anzusetzen, als die allgemeinen Regeln dies verlangen, um auf diese Weise Unbilligkeiten der gesetzlichen Ordnung auszugleichen bzw. die allzu harten Folgen einer an sich gesetzeskonformen Veranlagung zu mildern. Aufgrund des in Art. 127 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) verankerten Grundsatzes der gesetzmäs-

⁵ StGE vom 11. Juni 2010, 510 10 16, E. 3b; StGE vom 28. August 2015, 510 15 25, E. 4; vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 23. August 2006, SR 2006.00005, E. 1.1 mit weiteren Hinweisen.

sigen Besteuerung ist indessen bei der Anwendung dieses Ausnahmerechts grosse Zurückhaltung angezeigt.⁶

Als Härtefälle im Sinne von § 183 Abs. 1 StG können nach konstanter Praxis nur Konstellationen in Betracht kommen, für welche die gesetzliche Regelung zu einer ungerechtfertigten Belastung führt, weil der Gesetzgeber für den betreffenden, ganz speziellen Fall die steuerlichen Konsequenzen seiner Normierung nicht vorausgesehen hat.⁷ Neben dieser sich aus dem Gesetz ergebenden *objektiven* Härte muss auch eine Härte in *subjektiver* Hinsicht vorliegen, d.h. die steuerliche Mehrbelastung muss sich für die Steuerpflichtigen auch im Verhältnis zu ihrem steuerbaren Einkommen als unbillig erweisen.⁸ Je nach Steuerart und Fallgruppe ist jedoch dem subjektiven Moment unterschiedliches Gewicht beizumessen. Während bei der Einkommenssteuer aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip heraus dem Element der subjektiven Härte entscheidende Bedeutung zugemessen werden muss, rechtfertigt es sich, bei der Erbschaftssteuer die Annahme eines Härtefalles allein vom Bestehen einer objektiven Härte abhängen zu lassen.⁹

Aufgrund des Kriteriums der *objektiven* Härte bedarf es dafür eines Sonderfalls, womit insbesondere ein Sachverhalt gemeint ist, der selbst dann keine besondere Regelung erfahren hätte, wenn der Gesetzgeber an derartige Sachverhalte gedacht hätte, weil es sich eben um einen Einzelfall handelt. Mit dieser Praxis soll also einer sogenannten *subjektiven Ausnahmesituation individueller Art* besonders Rechnung getragen werden (subjektive Härte).¹⁰ Bei jeder Anwendungsprüfung des § 183 StG handelt es sich um eine Einzelfallabwägung, die auf den individuellen Verhältnissen basiert.¹¹ Das Bundesgericht führte hinsichtlich § 183 StG u.a. aus, die Härtefallnorm räume der Behörde einen umfassenden Gestaltungsspielraum ein. Über das Rechtsfolgeermessen («(kann ... von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abweichen)» hinaus verfüge sie über ein erhebliches Tatbestandsermessen («sachlich ungerechtfertigte[n] Belastung», die sich bei der Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen im individuell-konkreten Fall ergeben muss). Wann eine «sachlich ungerechtfertigte Belastung» vorliege, von welcher der Tatbestand spricht, lasse sich schwerlich in allgemeiner Weise umschreiben. Denkbar seien verschiedene Konstellationen, die im konkreten Einzelfall und mit Blick auf die tatsächlich herrschenden Verhältnisse zu würdigen seien. Grundsätzlich sei Zurückhaltung am Platz.¹²

Im vorliegenden Fall stellt sich die Frage, ob von einem Härtefall im Sinne von § 183 Abs. 1 StG auszugehen ist. Die Bestimmung § 12 Abs. 1 Bst. d ESchStG sieht vor, dass der Steuersatz der

⁶ StGE Nr. 168/2005 vom 18. November 2005, E. 3.; StGE Nr. 85/2005 vom 24. Juni 2005, E. 3a; StGE vom 14. Januar 2011, Nr. 510 10 59, E. 5.

⁷ Vgl. StGE vom 16. April 2010, 510 09 67, E. 3a, vgl. auch Entscheid der Steuerrekurskommission [RKE] Nr. 157/1986, publ. in: Basellandschaftliche Steuerpraxis [BLStPra], Bd. IX, S. 388.

⁸ RKE Nr. 115/1993, publ. in: BLStPra, Bd. XII, S. 103.

⁹ Vgl. RKE Nr. 136/1992, publ. in: BLStPra, Bd. XI, S. 509; StGE Nr. 510 10 42 vom 15. Oktober 2010, E. 3a, 510 11 38 vom 19. August 2011.

¹⁰ Vgl. TROXLER, Kompetenzbereiche der Taxationskommission nach basellandschaftlichem Steuergesetz, S. 42 ff, Ziff. 2.1.2., in Basellandschaftliche Richtervereinigung BLRV, Publikation 1998.

¹¹ Vgl. zum Ganzen: StGE Nr. 9/2003 vom 7. März 2003, E. 3a.

¹² Vgl. BGer, 2C_702/2012 vom 19. März 2013, E. 3.3.

Schenkungssteuer für Personen, welche im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerpflicht mit der zuwendenden Person ununterbrochen seit mindestens fünf Jahren in häuslicher Gemeinschaft und an gemeinsamem Wohnsitz gelebt haben 15 % nach Abzug eines Freibetrages von CHF 30'000.– beträgt. Dabei kann vorliegend keine gesetzgeberische Lücke angenommen werden. Vielmehr lässt der tatsächliche Sachverhalt keine anderen Rechtsfolgen zu: Die Rekurrenten entschieden sich im Jahr 2020 zur Trennung und der damit einhergehenden Auflösung des Konkubinats. Darauffolgend erhielt die Rekurrentin am 1. Juli 2021 die betreffende Schenkung im Wert von CHF 128'999.–. Dementsprechend erfolgte die steuerauslösende Schenkung an die Rekurrentin erst nach dem Auszug des Rekurrenten aus dem gemeinsamen Haus. Somit lag zum Zeitpunkt der Schenkung keine Wohngemeinschaft zwischen den Rekurrenten und somit auch kein Konkubinatsverhältnis mehr vor. Demnach ist im Zeitpunkt der Schenkung rein formell nur noch von einem bloss freundschaftlichen Verhältnis zwischen dem Rekurrenten und der Rekurrentin auszugehen. Für solche Verhältnisse hat der Gesetzgeber bewusst keine besondere Steuerklasse geschaffen, sondern diese unter die übrigen Personen gemäss § 12 Abs. 1 Bst. d ESchStG subsumiert. Für diese beträgt der Steuersatz der Schenkungssteuer 30 % nach Abzug eines Freibetrages von CHF 10'000.–.

2.3. Im vorliegenden Fall handelt es sich auch nicht um eine Trennung eines verheirateten Paares. Den freiwilligen Pensionskassenausgleich des Rekurrenten an die Rekurrentin anders als eine Schenkung zwischen Ehepaaren zu behandeln, war klar der Wille des Gesetzgebers. Dass die Ausgestaltung der Schenkungssteuer und insbesondere auch des Schenkungstarifs zu unterschiedlichen Steuerbelastungen und unterschiedlichen Formen des Zusammenlebens führen, war vorausgesehen und vom Gesetzgeber so gewollt. Es ist der Rekursgegnerin in ihrer Vernehmlassung zuzustimmen, dass die Ehe mit den ihr einhergehenden gegenseitigen Rechten und Pflichten im Vergleich zum Konkubinatsverhältnis zivilrechtlich anders geregelt ist. Ein Konkubinatsverhältnis untersteht keiner solch gesetzlichen Konzeption und beinhaltet auch keine vergleichbaren Regelungen mit jenen der Ehe. Daher kann das Konkubinatsverhältnis völlig formlos und jederzeit aufgelöst werden. Vor diesem Hintergrund gab es in der Situation der Rekurrenten keine gesetzliche Verpflichtung, einen solchen Pensionskassenausgleich vorzunehmen.

2.4. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass eine Schenkung im Umfang von CHF 128'999.– des Rekurrenten an die Rekurrentin vorliegt und diese gemäss § 12 Abs. 1 lit. d ESchStG zum Satz von 30 % und einem Freibetrag von CHF 10'000.– zu besteuern ist. Zudem ist aus der Gesamtbetrachtung der vorliegenden Fallkonstellation heraus, eine Härte im Sinne von § 138 StG zu verneinen. Dies, weil sich die Härte nicht aus dem Gesetz selbst ergibt, sondern überwiegend aus dem fehlenden Vorhandensein eines qualifizierten Konkubinatsverhältnisses im Zeitpunkt der steuerpflichtigen Schenkung.

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 [Verwaltungspro-

zessordnung, VPO; SGS 271]). Vorliegend wurde der Rekurs abgewiesen, weshalb die Gerichtskosten in der Höhe von CHF 2'000.– den Rekurrenten aufzuerlegen sind. Eine Parteientschädigung wird im Unterliegensfall nicht ausgerichtet (§ 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO e contrario).

Demnach erkennt das Steuergericht:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 2'000.– zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.

3.

Mitteilung an die Rekurrenten (2), die Taxations- und Erlasskommission des Kantons Basel-Landschaft (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (1).