

## Entscheide

### Schenkung einer Liegenschaft

#### Steuerlich relevante Privatentnahme

#### Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft Nr. 69 vom 13. August 2004

*Die schenkungsweise Übertragung einer Liegenschaft aus dem Geschäftsvermögen eines Architekten setzt zwingend eine steuerlich relevante Privatentnahme voraus.*

*Es besteht in dieser Hinsicht keine Aufklärungs- oder gar Beratungspflicht der Steuerbehörde, wenn keine konkrete Anfrage gestellt wird.*

#### *Sachverhalt:*

1. a) Der Beschwerdeführer, von Beruf Architekt, erwarb im Jahr 1995 zusammen mit seinem ehemaligen Geschäftspartner je zur Hälfte die Liegenschaft Hauptstrasse 20, Basel. Am 31. Januar 2001 (Grundbucheintrag) haben der Beschwerdeführer und sein ehemaliger Geschäftspartner je ihre hälftigen Anteile an der Liegenschaft Hauptstrasse 20, Basel, der gemeinnützigen Stiftung X geschenkt.

b) In der definitiven Veranlagungsverfügung der direkten Bundessteuer 2001 vom 25. November 2003 wurde den Beschwerdeführern ein Einkommen aus gewerbmässigem Liegenschaftshandel in der Höhe von Fr. 470'000.– aufgerechnet mit dem Vermerk «Gewinn aus Überführung ins Privatvermögen Hauptstrasse 20<sup>1/2</sup> Anteil (Fr. 2'320'000.–./ Fr. 1'380'000.–)».

2. a) Dagegen erhob die Vertreterin der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 22. Dezember 2003 Einsprache mit dem Begehren, die Überführung der Liegenschaft Hauptstrasse 20, Basel, in die Stiftung X nicht als Privatentnahme aus dem Geschäftsvermögen zu qualifizieren.

Zur Begründung wurde zusammenfassend angeführt, dass Grundlage dieser Übertragung ein Gespräch zwischen dem ehemaligen Steuerverwalter des Kantons Basel-Landschaft und dem Beschwerdeführer gewesen sei. Dabei sei über die beab-

sichtigte Gründung einer gemeinnützigen Stiftung im Kanton Basel-Landschaft und die Schenkung einer oder mehrerer Liegenschaften aus dem Vermögen des Beschwerdeführers an die Stiftung gesprochen worden. Eine Umqualifizierung der Liegenschaften vom Privat- zum Geschäftsvermögen sei dagegen nie angesprochen worden. Nach erfolgter Übertragung der Liegenschaft an die Stiftung habe die Steuerverwaltung die definitive Veranlagung 1999/2000 vom 27. November 2001 zugestellt, wobei der gesamte Liegenschaftsbesitz der Steuerpflichtigen erstmals als Geschäftsvermögen qualifiziert worden sei. In den Steuerjahren 1997/1998 und früher seien die Liegenschaften der Beschwerdeführer stets als Privatvermögen behandelt worden. Eine gegen die Veranlagung 1999/2000 erhobene Einsprache vom 20. Dezember 2001 wurde zurückgezogen, nachdem anlässlich einer Sitzung vom 11. April 2002 mit dem heutigen Steuerverwalter eine Beurteilung der Liegenschaften vorgenommen worden und als Ergebnis bestimmt worden sei, dass sämtliche Liegenschaften an der Y-Strasse, welche der Beschwerdeführer mit seinem ehemaligen Geschäftspartner je zur Hälfte erworben habe, dem Geschäftsvermögen, und diejenigen, die ihm allein gehören, dem Privatvermögen zuzuteilen seien. Mit Schreiben vom 8. Mai 2002 habe die Vertreterin der Beschwerdeführer den Inhalt des erwähnten Gesprächs festgehalten und von der Steuerverwaltung unterzeichnen lassen.

b) Mit Einsprache-Entscheid vom 17. März 2004 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab.

Zur Begründung führte sie vor allem an, dass Einkünfte aus Liegenschaftshandel steuerpflichtig seien, wenn die Gewerbsmässigkeit beim Liegenschaftshandel vorhanden sei. Dass die Steuerverwaltung den Beschwerdeführer seit Jahren als Liegenschaftshändler im engeren Sinne betrachten würde, sei unbestritten, da in den vergangenen Jahren immer wieder Gewinne aus Liegenschaftshandel besteuert worden seien. Ab dem 1. Januar 1995 seien von der Steuerverwaltung beim Beschwerdeführer sämtliche Liegenschaften, mit Ausnahme von einer, als Geschäftsvermögen betrachtet und der AHV gemeldet worden. Auch in den vom Beschwerdeführer erstellten Selbstdeklarationen seit dem 1. Januar 1995 seien die Einnahmen sowie Ausgaben jeweils in der Position «Geschäft» eingestellt worden. Bei der Behandlung der Einsprache seien anlässlich eines Besuches des Beschwerdeführers bei der Steuerverwaltung vom 11. April 2002 sämtliche Liegenschaften entsprechend auf Geschäfts- bzw. Privatvermögen aufgeteilt worden. Dabei sei entgegenkommenderweise von der Steuerverwaltung ein unüblich grosser Teil der Liegenschaften als privat akzeptiert worden, da damals die feste Absicht bestanden habe, diesen Grundbesitz den vier Kindern der Steuerpflichtigen zu schenken bzw. zu vererben. Die nun zur Diskussion stehende Liegenschaft Hauptstrasse 20, Basel, sei eindeutig dem Geschäftsvermögen zugeordnet worden. Dies sei mit der Vertreterin der Beschwerdeführer mit Brief vom 8. Mai 2002 vereinbart worden. Aus diesem Grund behafte ihn die Steuerverwaltung auf diese Vereinbarung.

3. Gegen diesen Einsprache-Entscheid erhob die Vertreterin der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 16. April 2004 Beschwerde mit dem Begehren, es sei der Entscheid der Steuerverwaltung vom 17. März 2004 aufzuheben und die Überführung

der Liegenschaft Hauptstrasse 20, Basel, in die gemeinnützige Stiftung X nicht als Privatentnahme aus dem Geschäftsvermögen zu qualifizieren.

Zur Begründung wurde insbesondere angeführt, dass der Beschwerdeführer im Zeitpunkt des Kaufs der Liegenschaft Hauptstrasse 20, Basel, bereits diverse Liegenschaften besessen habe, die jeweils dem Privatvermögen zugewiesen und von der Steuerverwaltung so veranlagt worden seien. Nach dem Erwerb der erwähnten Liegenschaft sei auch diese im Rahmen der Steuererklärung dem privaten Grundeigentum zugewiesen worden. Diese Beurteilung habe die Steuerverwaltung in ihrer Veranlagung vom 28. Dezember 1998 betreffend die direkte Bundessteuer vorbehaltlos übernommen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts in Bezug auf den Grundsatz von Treu und Glauben könne der Beschwerdeführer auf eine Auskunft der Steuerbehörde vertrauen. Die Dispositionen seien gestützt auf eine Auskunft des ehemaligen Steuerverwalters getätigt worden. Die Beschwerdeführer hätten keinerlei Veranlassung gehabt, diese für unrichtig zu halten. Wären sie sich der Problematik des gewerbmässigen Liegenschaftshändlers bewusst gewesen, bzw. hätte die Steuerverwaltung den Beschwerdeführer auf die möglichen Steuerfolgen einer solchen Schenkung aufmerksam gemacht, hätte der Beschwerdeführer von einer Schenkung abgesehen. Die Steuerverwaltung müsse sich somit behaften lassen, die Beschwerdeführer über die nunmehr geltend gemachten Steuerfolgen nicht richtig orientiert zu haben.

Was den Standpunkt der Steuerverwaltung betreffend der Behandlung des Beschwerdeführers als gewerbmässiger Liegenschaftshändler anbelange, widerspreche insbesondere die Mitteilung der Steuerverwaltung vom 27. November 2001, worin sie dem Beschwerdeführer erstmals schriftlich mitteile, dass der gesamte Liegenschaftsbesitz dem Geschäftsvermögen zuzuordnen sei. Es frage sich somit, weshalb die Steuerverwaltung den Beschwerdeführern eine schriftliche Mitteilung über die Qualifikation der Liegenschaften zustelle, wenn sie sich gleichzeitig auf den Standpunkt stelle, dass die Liegenschaften bereits vorher, seit mehreren Jahren, als Geschäftsvermögen betrachtet worden seien.

4. Mit Vernehmlassung vom 29. Juni 2004 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde vor allem mit der Begründung, dass aufgrund der steuerlichen Behandlung als Geschäftsvermögen seit dem Kauf, den entsprechenden Meldungen an die AHV, der schriftlichen Bestätigung der Vertreterin der Steuerpflichtigen sowie der Tätigkeit des Beschwerdeführers als gewerbmässiger Liegenschaftshändler, die Liegenschaft Hauptstrasse 20, Basel, als Geschäftsliegenschaft betrachtet werden müsse. Entgegen den Behauptungen der Vertreterin der Beschwerdeführer sei die Liegenschaft Hauptstrasse 20, Basel, seit dem Kauf am 10. März 1995 stets als Geschäftsvermögen behandelt worden. Es sei insbesondere hinzuweisen, dass der Steuerpflichtige in der von ihm erstellten Selbstdeklaration die Einnahmen aus den Liegenschaften jeweils in der Position «Geschäft» eingesetzt habe. Die Meldungen der Steuerverwaltung an die AHV über das Erwerbseinkommen und das Betriebskapital des Steuerpflichtigen entsprächen ebenfalls der oben aufgeführten Zuteilung der Liegenschaft Hauptstrasse 20 zum Geschäftsvermögen.

## *Erwägungen:*

1. Das Steuergericht ist gemäss Art. 140 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 zur Anhandnahme der vorliegenden Streit-sache zuständig, wobei gemäss § 4 der Vollzugsverordnung DBG vom 13. Dezember 1994 i.V.m. § 129 Abs. 3 des Steuer- und Finanzgesetzes (StG) vom 7. Februar 1974 Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.– übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt werden.

Da die in formeller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Der Beurteilung unterliegt im vorliegenden Fall, ob die Liegenschaft Hauptstrasse 20, Basel, dem Privatvermögen oder dem Geschäftsvermögen – wie von der Steuerverwaltung veranlagt – zuzuordnen ist und demzufolge die Überführung der Liegenschaft in die gemeinnützige Stiftung X als Privatentnahme zu qualifizieren ist.

3. a) Als Geschäftsvermögen gelten nach Art. 18 Abs. 2 DBG diejenigen Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Unter selbständiger Erwerbstätigkeit wird nach Art. 18 Abs. 1 DBG jede Tätigkeit verstanden, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Eine selbständige Erwerbstätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden. Auch Gewinne aus einer Tätigkeit, die über die schlichte Verwaltung von Privatvermögen hinausgeht, stellen steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit dar und die für diese Tätigkeit verwendeten Vermögenswerte bilden Geschäftsvermögen, selbst wenn keine in einem eigentlichen Unternehmen organisierte Tätigkeit vorliegt (BGE 125 II 122 5d).

b) Zunächst ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer als Liegenschaftshändler zu betrachten ist und bereits seit vielen Jahren Gewinne aus Liegenschaftshandel besteuert worden sind. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gelten als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit auch Gewinne aus der Veräusserung von Vermögensgegenständen, insbesondere Liegenschaften, wenn die Veräusserung nicht im Rahmen der gewöhnlichen Verwaltung des eigenen Vermögens erfolgt. Die Kapitalgewinnsteuernpflicht besteht auch, wenn die selbständige Erwerbstätigkeit nicht in Form einer Unternehmung ausgeübt wird (BGE 125 II 113 E. 5). Im Folgenden stellt sich nun die Frage, ob die Liegenschaft als dem Geschäftsvermögen zugehörig zu betrachten ist und demzufolge die Schenkung als Privatentnahme zu qualifizieren ist.

c) Die Vertreterin der Beschwerdeführer macht vor allem geltend, dass die Steuerverwaltung die Liegenschaft erstmals bei der Veranlagung 1999/2000 als zum Geschäftsvermögen gehörend betrachtet und sie davor stets als Privatvermögen ver-

anlagt habe. Dies trifft nicht zu, denn obwohl der Beschwerdeführer die Liegenschaft in seiner Selbstdeklaration als Privatvermögen deklariert hat, hat die Steuerverwaltung indessen – wie aus den vorliegenden Unterlagen hervorgeht – stets eine Korrektur vorgenommen und die Liegenschaft jeweils dem Geschäftsvermögen zugeschrieben. So wurden insbesondere die Hypothekarschulden und die Unterhaltskosten in die Rubrik «Geschäft» verschoben. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang allerdings, dass die Steuerverwaltung die Abweichung zur Selbstdeklaration den Steuerpflichtigen erst ab der Veranlagungsverfügung 1999/2000 detailliert mitteilt.

Wichtiger und für die Beurteilung massgeblicher ist aber im vorliegenden Fall die zwischen der Steuerverwaltung und dem Beschwerdeführer abgeschlossene Vereinbarung vom 8. Mai 2002, welche im übrigen von der Vertreterin der Beschwerdeführer verfasst worden ist, welche die Zuteilung sämtlicher Liegenschaften der Beschwerdeführer zum Privat- oder Geschäftsvermögen ausdrücklich rückwirkend ab dem 1. Januar 1999 vorsieht. Auch aufgrund dieser Rückwirkung in der Vereinbarung, ist die Besteuerung jedenfalls zu Recht erfolgt, auch wenn bei Abschluss dieser Vereinbarung die Schenkung der Liegenschaft an die gemeinnützige Stiftung X im Jahr 2001 bereits erfolgt war.

Festgehalten werden kann somit, dass die Liegenschaft stets als Geschäftsvermögen veranlagt worden ist. Die von der Vertreterin verfasste und von den Beschwerdeführern unterzeichnete Vereinbarung hält ausdrücklich die Zuteilung der Liegenschaft zum Geschäftsvermögen rückwirkend ab dem 1. Januar 1999 fest, resp. bestätigt diese. Der Beschwerdeführer hätte im übrigen, wie er mitteilte, nie die Absicht gehabt, die Liegenschaften, welche er mit dem ehemaligen Geschäftspartner je zur Hälfte erworben hatte, seinen Kindern zu schenken.

Aufgrund all dieser Umstände hat die Vorinstanz die Liegenschaft Hauptstrasse 20 nach Auffassung des Steuergerichts zu Recht als zum Geschäftsvermögen gehörend qualifiziert.

4. a) Die Vertreterin der Beschwerdeführer beruft sich im Weiteren auf den Grundsatz von Treu und Glauben und macht insbesondere geltend, dass sich der Beschwerdeführer auf eine Auskunft des ehemaligen Steuerverwalters verlassen habe und die Schenkung nicht getätigt hätte, wenn er über die Steuerfolgen korrekt aufgeklärt worden wäre.

b) Dazu ist vorab festzuhalten, dass ohne Zweifel eine Pflicht des Steuerverwalters, Steuerpflichtige über mögliche steuerrechtliche Konsequenzen ihrer privaten Dispositionen ohne konkrete Anfrage aufzuklären oder gar zu beraten, nicht besteht. Die Beschwerdeführer vermögen in casu indessen einen Beweis für eine derartige Anfrage und angeblich gemachte Zusagen des ehemaligen Steuerverwalters nicht zu erbringen. Soweit die Vertreterin der Beschwerdeführer sich auf dieses Gespräch bezieht, zielen sämtliche Vorhaltungen ins Leere.

Die Vertreterin der Beschwerdeführer muss sich aber ihrerseits in ihrer Argumentation entgegenhalten lassen, dass der Grundsatz von Treu und Glauben als Verbot widersprüchlichen Verhaltens und des Rechtsmissbrauchs nicht nur den Behörden, sondern auch den Privaten untersagt, sich in ihren öffentlichen Rechtsbeziehungen widersprüchlich oder rechtsmissbräuchlich zu verhalten. Der Grundsatz gebietet staatlichen Organen und Privaten ein loyales und vertrauenswürdiges Verhalten im Rechtsverkehr (*Ulrich Häfelin/Georg Müller*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2002, N. 623). Behandlung nach Treu und Glauben kann jedoch nur fordern, wer nicht selber in relevanter Weise gegen dieses Gebot verstossen hat.

In casu ist den Beschwerdeführern widersprüchliches Verhalten insofern vorzuwerfen, als einerseits die von ihnen unterzeichnete Vereinbarung über die Zuteilung der Liegenschaften von ihrer Vertreterin – und nicht etwa von der Steuerverwaltung – verfasst worden ist und andererseits in dieser Vereinbarung die Zugehörigkeit der fraglichen Liegenschaft Hauptstrasse 20 zum Geschäftsvermögen gerade ausdrücklich festhält und zwar wie oben festgehalten bereits rückwirkend ab dem 1. Januar 1999. Wenn die Vertreterin der Beschwerdeführer im vorliegenden Fall nun geltend macht, die fragliche Liegenschaft sei als Privatvermögen zu qualifizieren, widerspricht sie damit gegen die unmissverständliche von ihr selber verfasste und von den Beschwerdeführern unterzeichnete Vereinbarung mit der Steuerverwaltung. Ein solches Verhalten ist offenkundig widersprüchlich und verdient keinen Rechtsschutz.

5. Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Vorinstanz die Liegenschaft Hauptstrasse 20 in Basel zu Recht als Geschäftsvermögen veranlagt hat und sich die diesbezüglichen Einwände wie auch die Rüge der Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben der Beschwerdeführer als unbegründet erweisen. Die vorliegende Beschwerde ist demzufolge abzuweisen.

*Demgemäss wird erkannt:*

Die Beschwerde wird abgewiesen.