

Selbständiger Erwerb

Überführung eines Grundstücks vom Geschäfts- ins Privatvermögen – Vertrauensschutz

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 69/2000 vom 29. Juni 2000

Gemäss der im Kanton Basel-Stadt geltenden Besteuerung der Grundstückgewinne nach dem monistischen System unterliegt der effektiv realisierte Mehrwert (Wertzuwachsquote) der Grundstückgewinnsteuer, während der bei der Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen steuersystematisch zu erfassende Buchgewinn («wiedereingebrachte Abschreibungen», Abschreibungsquote) unter die Einkommenssteuer fällt. Kein Schutz des Vertrauens in eine behördliche Auskunft, wenn die steuerpflichtige Person in ihrem Begehren um Bekanntgabe des «Mindestübertragungswerts» sich nicht nach den steuerlichen Folgen der Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen erkundigt hat.

I. Sachverhalt

1. Der Rekurrent, welcher heute als selbständig erwerbender Arzt tätig ist, hat mit Vertrag vom 22. September 1982 auf den 1. Januar 1983 (Antrittstermin) für Fr. 480'000.– die Stockwerkeigentumsparzellen 11.11 (Wohnung) und 11.115 (Garagenplatz) an der H.-Strasse 65 in Basel gekauft. Per 1. Januar 1987 liess er die Parzelle 11.11 umbauen und nutzte sie in der Folge bis zum 31. Dezember 1996 zusammen mit der später erworbenen, hier aber nicht weiter interessierenden Stockwerkeigentumsparzelle 12.11 als Arztpraxis. Bis zu diesem Zeitpunkt befanden sich die Stockwerkeigentumsparzellen 11.11 und 11.115 denn auch im Geschäftsvermögen des Rekurrenten. Der Buchwert dieser beiden Parzellen betrug nach Abschluss des Umbaus per 1. Januar 1987 Fr. 530'000.– und ist bis zum 1. Januar 1997 auf Fr. 355'000.– abgeschrieben worden.

Mit Schreiben vom 18. August 1997 teilte der Treuhänder des Rekurrenten der Steuerverwaltung mit, dass der Rekurrent für seine Praxis nur noch eine «Wohnung» (nämlich die später dazugekaufte Parzelle 12.11) benötige und dass dieser die Stockwerkeigentumsparzellen 11.11 und 11.115 allenfalls in das Privatvermögen überführen wolle. Er bitte deshalb darum, ihm für diese beiden Parzellen den «Mindestüberführungspreis» bekannt zu geben. Am 26. August 1997 antwortete die Steuerverwaltung dem Treuhänder des Rekurrenten, dass der «Mindestübertragungswert» auf den Buchwert per 1. Januar 1997 festgelegt worden sei und dass dieser Wert bis zum 31. Dezember 1997 Gültigkeit habe.

2. Auf den 1. Januar 1997 sind die Stockwerkeigentumsparzellen 11.11 und 11.115 vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen des Rekurrenten überführt

worden und werden seither von ihm selbst bewohnt respektive privat genutzt. Die Steuerverwaltung erachtete die durch Abschreibungen verursachte Differenz zwischen dem Überführungswert per 1. Januar 1997 von Fr. 355'000.– und dem Erwerbspreis am 1. Januar 1983 respektive dem Buchwert am 1. Januar 1987 von Fr. 530'000.– als Grundstücksgewinn auf dem Geschäftsvermögen des Rekurrenten. Sie rechnete dem Rekurrenten deshalb den Differenzbetrag von Fr. 175'000.– im steuerbaren Einkommen des Jahres 1997 auf. Die entsprechende Veranlagungsverfügung zu den kantonalen Steuern pro 1997 wurde dem Rekurrenten am 17. Dezember 1998 beziehungsweise am 12. Februar 1999 (Rektifikat 1) eröffnet.

3. Hiergegen erhob der Treuhänder des Rekurrenten am 22. Februar 1999 Einsprache, welche von der Steuerverwaltung mit Entscheid vom 5. August 1999 abgewiesen worden ist.

4. Gegen diesen Einspracheentscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 2. September 1999. Darin beantragt der Rekurrent, die Aufrechnung der wiedereingebrachten Abschreibungen auf den Parzellen 11.11 und 11.115 an der H.-Strasse 65 in Basel fallen zu lassen. Eventualiter begehrt er, ihm den Steueraufschub gemäss § 56 Abs. 1 lit. c StG zu gewähren. Auf die Einzelheiten seiner Begründung wird, soweit sie für den Entscheid von Belang sind, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

5. In ihrer Vernehmlassung vom 1. Dezember 1999 beantragt die Steuerverwaltung, den Rekurs abzuweisen. Ihre Begründung ergibt sich, soweit erforderlich, ebenfalls aus den nachfolgenden Erwägungen. Auf die Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels ist verzichtet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

II. Entscheidungsgründe

2. Der Rekurrent beantragt sinngemäss, den Einspracheentscheid vom 5. August 1999 aufzuheben und von der Aufrechnung der wiedereingebrachten Abschreibungen in der Höhe von Fr. 175'000.– abzusehen. Eventualiter stellt er den Antrag, ihm den Steueraufschub gemäss § 56 Abs. 1 lit. c aStG [altes Steuergesetz vom 22. Dezember 1949, anwendbar bis Steuerperiode 2000] zu gewähren.

Der Sachverhalt ist unbestritten. Strittig ist hingegen, ob die wiedereingebrachten Abschreibungen in der Höhe von Fr. 175'000.– von der Steuerverwaltung zu Recht im steuerbaren Einkommen des Rekurrenten aufgerechnet worden sind.

3. Gemäss § 38 lit. c StG sind als Einkommen steuerbar, die Kapital- und Grundstücksgewinne auf Geschäftsvermögen, die in nach kaufmännischer Art geführten Unternehmen durch Veräusserung erzielt werden oder durch Verbuchung in Erscheinung treten, Grundstücksgewinne jedoch nur im Umfang, in dem der Ein-

standswert nach § 58 StG den steuerlich massgeblichen Buchwert (Einkommenssteuerwert) übersteigt. Die Übernahme von Vermögensstücken aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen gilt nach § 41 StG als Veräusserung. Dabei ist beim unbeweglichen Vermögen die Differenz zwischen dem Einkommenssteuerwert und dem Einstandswert nach § 58 StG anzurechnen (vgl. § 41 Satz 2). § 58 StG bestimmt, dass als Einstandswert der Erwerbswert unter Berücksichtigung der mit dem Erwerb verbundenen Kosten, der wertvermehrenden Aufwendungen und der definitiven Wertverminderungen gilt. In § 15 der Steuerverordnung vom 30. Januar 1990 wird schliesslich festgelegt, dass als Übernahmewert von Vermögensstücken des Geschäfts- in das Privatvermögen der nach §§ 62 bis 64 des Gesetzes zu ermittelnde Wert, mindestens aber der bestehende Buchwert gilt.

4. a) Fest steht im vorliegenden Fall, dass der Rekurrent die Stockwerkeigentumsparzellen 11.11 und 11.115 auf den 1. Januar 1983 (Antrittstermin) für Fr. 480'000.– erworben und in sein Geschäftsvermögen eingebracht hat. Der Buchwert der Stockwerkeigentumsparzelle(n) 11.11 (und 11.115) betrug nach ihrem Umbau am 1. Januar 1987 Fr. 530'000.–. Auf diesem Betrag sind in den folgenden Jahren Abschreibungen von insgesamt Fr. 175'000.– vorgenommen worden, so dass am 1. Januar 1997 noch ein Buchwert in der Höhe von Fr. 355'000.– ausgewiesen worden ist.

b) Die Überführung der beiden hier zur Diskussion stehenden Stockwerkeigentumsparzellen vom Geschäfts- in das Privatvermögen des Rekurrenten auf den 1. Januar 1997 stellt gemäss § 41 StG unbestrittenermassen eine Veräusserung dar. Der daraus entstehende (Grundstück-)Gewinn unterliegt nach § 38 lit. c StG der Einkommenssteuer und bemisst sich nach der Differenz zwischen dem Einstandswert gemäss § 58 StG einerseits und dem steuerlich massgebenden Buchwert andererseits.

c) Bei der Bestimmung des massgeblichen Einstandswertes ging die Steuerverwaltung im vorliegenden Fall vom tatsächlichen Erwerbswert der fraglichen Parzellen per 1. Januar 1983 (Antrittstermin) in der Höhe von Fr. 480'000.– aus. Diesem rechnete sie die wertvermehrenden Aufwendungen von Fr. 50'000.– hinzu, was ein Total von Fr. 530'000.– ergibt und gleichzeitig dem Buchwert (Mindestübernahmewert) per 1. Januar 1987 entspricht. Den Fr. 530'000.– stellte sie wiederum den Buchwert im Zeitpunkt der Überführung per 1. Januar 1997 von Fr. 355'000.– gegenüber. Die dadurch ermittelte Differenz von Fr. 175'000.– rechnete die Steuerverwaltung dem Rekurrenten in Anwendung der oben erwähnten gesetzlichen Bestimmungen als sogenannte «wiedereingebrachte Abschreibung» im steuerbaren Einkommen des Jahres 1997 auf. Wie sich anhand dieser Ausführungen nachvollziehen lässt, ist die Berechnung des «Grundstückgewinns» von der Steuerverwaltung korrekt vorgenommen worden und gibt deshalb – zumindest was die rechnerische Seite betrifft – zu keinen Korrekturen Anlass.

5. Der Rekurrent beanstandet nun in genereller Hinsicht, dass ihm die «wiedereingebrachten Abschreibungen» im steuerbaren Einkommen aufgerechnet worden sind. Wie nachfolgend aufgezeigt wird, erfolgt dieser Einwand zu Unrecht.

a) Der Kanton Basel-Stadt sieht nämlich für die Besteuerung von Grundstückgewinnen das sogenannte «monistische System» vor. Danach werden die Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften nur insoweit der Einkommenssteuer unterworfen, als der Einstandswert nach § 58 StG den steuerlich massgebenden Buchwert übersteigt; im Übrigen unterliegen die Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften aber der Grundstückgewinnsteuer (vgl. hierzu auch den Entscheid der Zürcher Steuerrekurskommission I vom 6. Juni 1996, publ. in: StE 1997 B 72.11, Nr. 4).

b) In anderen Kantonen, welche das «monistische System» schon länger kennen als der Kanton Basel-Stadt, unterlagen die Gewinne auf Liegenschaften zunächst nur in dem Umfang der Einkommenssteuer, in dem Abschreibungen zugelassen worden sind. In der Praxis wird deshalb nach wie vor von der Besteuerung der «wiedereingebrachten Abschreibungen» gesprochen. Besteuert wird indessen nach dem klaren Wortlaut von § 38 lit. c StG jener Teil des «buchmässigen Veräusserungsgewinns», der nicht von der Grundstückgewinnsteuer erfasst wird (vgl. hierzu wiederum den Entscheid der Zürcher Steuer-Rekurskommission I vom 6. Juni 1996, a.a.O.).

c) Aufgrund des im Kanton Basel-Stadt geltenden «monistischen Systems» werden die realisierten Wertzuwachsgerinne auf Liegenschaften sowohl für natürliche als auch für juristische Personen einheitlich von der Grundstückgewinnsteuer erfasst. Demgegenüber unterliegt die «Abschreibungsquote» am Veräusserungserlös, das heisst die Summe der früher zugelassenen Abschreibungen, der Einkommenssteuer (respektive der Ertragssteuer). Diese Aufteilung des Gewinns aus der Veräusserung einer Liegenschaft ist durchaus sachgerecht, mindern doch die Abschreibungen bei den natürlichen Personen die Einkommenssteuer (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Bd. I, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien, § 22 N 42; hierzu aber ebenfalls den Entscheid der Zürcher Steuerrekurskommission I vom 6. Juni 1996, a.a.O.).

d) Wie bereits erwähnt, hat der Rekurrent die beiden Stockwerkeigentumspartellen 11.11 und 11.115 von Fr. 530'000.– auf Fr. 355'000.– abgeschrieben. Entsprechend den obigen Erläuterungen ist dieser Umstand in den Jahren vor der Überführung bei der Einkommenssteuer auch jeweils steuermindernd berücksichtigt worden. Bei der Übernahme vom Geschäfts- in das Privatvermögen müssen diese «Abschreibungen» aufgrund des eindeutigen Wortlautes des Gesetzes nun als Einkommen versteuert werden. Die Aufrechnung der «wiedereingebrachten Abschreibungen» im steuerbaren Einkommen des Rekurrenten ist daher nicht zu beanstanden.

6. ...

7. a) Der Rekurrent macht weiter geltend, dass die Vorgehensweise der Steuerverwaltung dem Grundsatz von Treu und Glauben widersprechen würde. So sei er aufgrund des Schreibens der Steuerverwaltung vom 26. August 1997 davon ausgegangen, dass der Überführungswert von Fr. 355'000.– in Ordnung sei und dass die Überführung der Parzellen 11.11 und 11.115 vom Geschäftsvermögen in das Pri-

vatvermögen keine steuerlichen Auswirkungen habe. Im Vertrauen auf die Auskunft der Steuerverwaltung habe er die Parzellen überführt und dadurch eine nicht mehr rückgängig zu machende Disposition getroffen, welche er nie getätigt hätte, wenn das Schreiben der Steuerverwaltung nicht vorgelegen hätte.

b) aa) Art. 9 des Bundesbeschlusses über eine neue Bundesverfassung vom 18. Dezember 1998 (BV) statuiert, dass jede Person einen Anspruch darauf hat, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden. Lehre und Rechtsprechung leiten daraus den Grundsatz des Vertrauensschutzes ab. Dieser bedeutet, dass der Bürger einen Anspruch darauf hat, in seinem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden (vgl. Häfelin/Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 3. Auflage, Zürich 1998, S. 127; vgl. hierzu aber auch StRKE-BS vom 24. Januar 1995 in Sachen H.L., publ. in StE 1997 B 71.63 Nr. 15).

bb) Damit sich jemand auf den Vertrauensschutz berufen kann, müssen verschiedene Voraussetzungen gegeben sein. So wird zunächst verlangt, dass eine sogenannte Vertrauensgrundlage vorhanden ist. Diese ist gegeben, wenn das Verhalten eines staatlichen Organs bei einem Betroffenen – insbesondere bei einem Rechtsanwendungsakt – bestimmte Erwartungen auslöst (vgl. Häfelin/Müller, a.a.O., S. 129 ff.). Auf den Vertrauensschutz kann sich ferner nur berufen, wer in das Verhalten der staatlichen Behörden vertrauen durfte. Dies kann lediglich derjenige, der von der Vertrauensgrundlage Kenntnis hatte und der ihre allfällige Fehlerhaftigkeit nicht kannte und auch nicht hätte kennen sollen, mithin also gutgläubig gewesen ist (Häfelin/Müller, a.a.O., S. 134 f.). Des Weiteren kann grundsätzlich nur derjenige den Vertrauensschutz anrufen, der gestützt auf sein Vertrauen eine Disposition getätigt hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden kann (Häfelin/Müller, a.a.O., S. 135 f.). Selbst wenn die eben genannten Voraussetzungen erfüllt sind, kann sich der Bürger nicht auf den Vertrauensschutz berufen, wenn dem Vertrauensschutz ein überwiegendes öffentliches Interesse entgegensteht. Im Einzelfall ist daher eine Interessenabwägung zwischen dem Vertrauensschutz und dem mit der verletzten Norm verfolgten öffentlichen Interesse vorzunehmen; diese Interessenabwägung bildet eine Schranke des Vertrauensschutzes (vgl. Häfelin/Müller, a.a.O., S. 136 mit Verweis auf Weber-Dürler, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, S. 112).

cc) Ein wichtiger Anwendungsfall des Vertrauensschutzes stellt der Schutz des Bürgers bei unrichtigen Auskünften der Behörden dar. In Präzisierung respektive in Ergänzung der oben erwähnten allgemeinen Voraussetzungen für die Geltendmachung des Vertrauensschutzes wird dabei zusätzlich noch verlangt, dass die behördliche Auskunft eine gewisse *inhaltliche Bestimmtheit* aufweist; eine lediglich vage Absichtskundgabe oder ein Hinweis auf eine bisherige Praxis genügt nicht. Zudem muss die *Amtsstelle, welche die Auskunft erteilt hat*, grundsätzlich zur Auskunftserteilung zuständig gewesen sein. Unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes genügt es jedoch, wenn der Bürger in guten Treuen annehmen durfte, die

Behörde sei zur Auskunft befugt. Eine Auskunft begründet ein schutzwürdiges Vertrauen ferner nur, wenn sie *vorbehaltlos erteilt* worden ist. Schliesslich können behördliche Auskünfte nur unter der Voraussetzung verbindlich sein, dass nach der *Auskunft weder eine Sachverhaltsänderung noch eine Änderung der Rechtslage* eintritt (vgl. Häfelin/Müller, a.a.O., S. 136 ff.; vgl. aber auch Rhinow/Koller/Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, Basel/Frankfurt am Main 1996, § 5 N 382 ff.).

c) Es stellt sich nun die Frage, ob im vorliegenden Fall eine Auskunft der Steuerverwaltung vorliegt, in welche das Vertrauen des Rekurrenten zu schützen ist. Hierzu ist Folgendes festzuhalten:

aa) Wie sich aus den Akten ergibt, hat sich der Rekurrent mit Schreiben seines Treuhänders vom 18. August 1997 unter Schilderung seines konkreten Vorhabens zwar nach dem «Mindestüberführungspreis» der Stockwerkeigentumsparzelle 11.11 (und 11.115), nicht jedoch nach den steuerlichen Folgen der Überführung seiner beiden Parzellen vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen erkundigt. Die Steuerverwaltung hat sich in ihrem Schreiben vom 27. August 1997 denn auch auf die Beantwortung der Frage des Rekurrenten beschränkt und ihm den «Mindestübertragungswert» in der Höhe des Buchwertes von Fr. 355'000.– bekannt gegeben. Die Steuerneutralität der Überführung hat sie jedoch in keiner Art und Weise bestätigt oder in Aussicht gestellt. Eine unrichtige Auskunft der Steuerverwaltung liegt somit in casu nicht vor.

bb) Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang ferner, dass sowohl der Rekurrent als auch die Steuerverwaltung in ihren Schreiben mit den Ausdrücken «Mindestüberführungspreis» respektive «Mindestübertragungswert» Begriffe verwenden, die zumindest mit der Terminologie des 15. VO StG und der §§ 62 f. StG nicht übereinstimmen. Daraus kann der Rekurrent jedoch ebenfalls nichts zu seinen Gunsten ableiten. Denn wenn der Rekurrent respektive sein Treuhänder den Wert in Erfahrung hätte bringen wollen, zu dem die beiden Grundstücke steuerfrei vom Geschäfts- in das Privatvermögen hätten überführt werden können, so wäre es an ihnen gelegen, ihre diesbezügliche Frage genauer zu formulieren. Dies haben nun aber weder der Rekurrent noch sein Treuhänder getan. Statt dessen haben sie aus der (nicht unrichtigen) Auskunft der Steuerverwaltung fälschlicherweise den Schluss gezogen, dass die Überführung der beiden Stockwerkeigentumsparzellen aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen keine steuerlichen Auswirkungen habe. Die Konsequenzen dieser Fehleinschätzung muss sich der Rekurrent entgegenhalten lassen. Er kann sich deshalb auch nicht auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen.

cc) Der Rekurrent bringt schliesslich vor, dass er im Vertrauen auf die Auskunft der Steuerverwaltung eine Disposition getroffen habe, die nicht mehr rückgängig gemacht werden konnte. Dieser Einwand ist unberechtigt. Wie sich nämlich aus dem Schreiben des Treuhänders des Rekurrenten vom 18. August 1997 schliessen lässt, stand im Zeitpunkt der Anfrage bereits fest, dass der Rekurrent die Stockwerkeigentumsparzellen 11.11 und 11.115 aus dem Geschäftsvermögen in das Privatver-

mögen überführen wollte. Die Behauptung, wonach aufgrund der Auskunft der Steuerverwaltung eine nicht wieder rückgängig zu machende Disposition getroffen worden sei, trifft demnach nicht zu.

d) Aufgrund des Gesagten lässt sich somit feststellen, dass die Auskunft der Steuerverwaltung in casu nicht falsch war und dass der Rekurrent seine nicht mehr rückgängig zu machende Disposition nicht aufgrund der Angaben der Steuerverwaltung vorgenommen hat. Infolgedessen besteht kein Grund, den Rekurrenten in seinem «Vertrauen» zu schützen. Das entsprechende Begehren ist deshalb abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.