Kantonsgericht
Basel-Landschaft

Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht

vom 16. Januar 2013 (810 12 264)

Steuern und Abgaben

Staatssteuer 2008

Besetzung	Präsidentin Franziska Preiswerk-Vögtli, Kantonsrichter Bruno Gutzwiller, Christian Haidlauf, Stefan Schulthess, Beat Walther, Gerichtsschreiberin i.V. Michèle Trottmann
Parteien	**A.____ und B.____**, Beschwerdeführer gegen **Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft (Abteilung Steuergericht)**, Beschwerdegegnerin **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft**, Beschwerdegegnerin
Betreff	Staatssteuer 2008 (Entscheid der Abteilung Steuergericht vom 11. Mai 2012)

A. In der Steuererklärung 2008 deklarierten A.____ und B.____ unter anderem pauschale Liegenschaftsunterhaltskosten BL privat für die Liegenschaft C.____strasse 7 in D.____ in der Höhe von Fr. 113'414.-- für die Staatssteuer.

B. Gestützt auf den Revisionsbericht Nr. 2010-083 vom 6. Mai 2010 erliess die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) die Veranlagungsverfügung Staatssteuer 2008 vom 24. Juni 2010, mit welcher sie die pauschalen Liegenschaftsunterhaltskosten BL privat für die Liegenschaft C.____strasse 7 in der Höhe von Fr. 113'414.-- vollumfänglich zum Abzug akzeptierte.

Am 20. Juli 2010 erhoben A.____ und B.____ – aufgrund von durch die Steuerverwaltung vorgenommenen Aufrechnungen sowie zur Geltendmachung zusätzlicher Abzüge – Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung Staatssteuer 2008.

C. Im Zuge der Behandlung der Einsprache stellte die Steuerverwaltung fest, dass in Bezug auf die Liegenschaft an der C.____strasse 7 zu Unrecht die Liegenschaftspauschale gewährt worden sei, da es sich dabei ihrer Meinung nach um Geschäftsvermögen handle. Mit Schreiben vom 20. Juni 2011 wurde der Vertreter von A.____ und B.____, E.____, darüber informiert.

Mit Schreiben vom 29. August 2011 orientierte die Steuerverwaltung E.____ über eine mögliche Änderung der angefochtenen Verfügung zuungunsten der Beschwerdeführer. Diese wurde unter anderem damit begründet, dass die Liegenschaftspauschale in der Höhe von Fr. 113'414.-- aufzurechnen sei, da B.____, Eigentümerin der Liegenschaft C.____strasse 7, als Liegenschaftshändlerin zu qualifizieren sei.

D. Mit Einspracheentscheid vom 28. September 2011 nahm die Steuerverwaltung eine Umqualifizierung der Liegenschaft vom Privat- ins Geschäftsvermögen vor. Die geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten in der Höhe von Fr. 113'414.-- wurden abgewiesen.

Mit Schreiben vom 26. Oktober 2011 erhoben A.____ und B.____ gegen den Einspracheentscheid Rekurs beim Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht). Es wurde unter anderem das Rechtsbegehren gestellt, es sei von einer Umqualifizierung der Liegenschaft C.____strasse 7, D.____, vom Privat- ins Geschäftsvermögen abzusehen.

Am 26. Januar 2012 reichte die Steuerverwaltung dem Steuergericht ihre Vernehmlassung ein und beantragte die Abweisung des Rekurses.

E. Mit Entscheid des Steuergerichts vom 11. Mai 2012 wurde der Rekurs von A.____ und B.____ abgewiesen.

Gegen den Entscheid des Steuergerichts vom 11. Mai 2012 erhoben A.____ und B.____ am 31. August 2012 Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht). Es wurden folgende Anträge gestellt: von einer Umqualifizierung der Liegenschaft C.____strasse 7, D.____, vom Privat- ins Geschäftsvermögen sei abzusehen. Die Liegenschaftspauschale sei weiterhin zu gewähren.

Am 21. September 2012 reichte die Steuerverwaltung ihre Vernehmlassung zur Beschwerde vom 31. August 2012 ein. Sie stellte den Antrag auf Abweisung der Beschwerde.

Am 8. Oktober 2012 reichte das Steuergericht dem Kantonsgericht seine Vernehmlassung ein. Es beantragte die Abweisung der Beschwerde und verwies zur Begründung auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid.

F. Mit Verfügung vom 19. Oktober 2012 wurde der Fall der Kammer zur Beurteilung überwiesen und zudem mitgeteilt, dass die Beschwerdeverfahren 810 12 264 und 810 12 265 in der gleichen Urteilsberatung behandelt würden.

Das Kantonsgericht zieht **i n E r w ä g u n g:**

1. Nach § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht als letzte kantonale Instanz angefochten werden. Die übrigen formellen Voraussetzungen nach §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 sind erfüllt, so dass auf die Beschwerde einzutreten ist.

2. Gemäss § 45 Abs. 1 VPO können mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung, Unterschreitung oder Missbrauch des Ermessens (lit. a) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts (lit. b) gerügt werden. Die Überprüfung der Angemessenheit einer Verfügung ist hingegen nur in Ausnahmefällen vorgesehen (§ 45 Abs. 1 lit. c VPO). Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss § 45 Abs. 2 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. § 45 Abs. 2 VPO setzt damit die bundesrechtlichen Vorgaben um, wonach im kantonalen Rekurs- und Beschwerdeverfahren betreffend direkte Bundessteuer gemäss Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden können. Hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern wäre eine solch weitgehende Kontrolle vorinstanzlicher Entscheide gemäss Art. 50 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 nur für das Rekursverfahren vor Steuergericht, nicht aber für das Beschwerdeverfahren vor Kantonsgericht gefordert. Der Gesetzgeber hat sich jedoch entschieden, die im DBG verlangte Ermessenskontrolle hinsichtlich der direkten Bundessteuer auch auf die Staats- und Gemeindesteuern auszuweiten. Deshalb kann das Kantonsgericht vorliegend auch die Angemessenheit der angefochtenen Verfügungen bzw. Entscheide überprüfen. Eine weitere Besonderheit findet sich in dem seit dem 1. März 2006 in Kraft stehenden § 18 Abs. 3 VPO, wonach das Kantonsgericht bei Beschwerden in Steuersachen nicht an die Begehren der Parteien gebunden ist, sondern ihm die gleichen Befugnisse zustehen wie den Einschätzungsbehörden.

3. Streitig und zu prüfen ist im vorliegenden Fall, ob die Liegenschaft C.____strasse 7, D.____, welche sich gemäss Kaufvertrag im Eigentum von B.____ befindet, von der Steuerverwaltung zu Recht vom Privat- ins Geschäftsvermögen umqualifiziert wurde.

3.1.1 Die Beschwerdeführer sind – wie aus den Akten ersichtlich ist und die Steuerverwaltung zu Recht annimmt – als Selbständigerwerbende zu betrachten. Weil sich das Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit aus dem Vermögensstandsgewinn ergibt, wirken sich Bestandes- und Wertveränderungen des Vermögens, das der selbstständigen Erwerbstätigkeit dient, unmittelbar auf das steuerbare Einkommen des Selbstständigerwerbenden aus (MARTIN ZWEIFEL/PETER ATHANAS, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl., Basel 2008, N 43 zu Art. 18).

3.1.2 Bei dieser Konstellation müssen die in Frage stehenden Vermögenswerte des Selbstständigerwerbenden in solche des Privatvermögens und solche des Geschäftsvermögens aufgeteilt werden. Das Privatvermögen ist gesetzlich nicht definiert. Es ist jenes Vermögen der steuerpflichtigen Person, das nicht Geschäftsvermögen ist (MARTIN ARNOLD, Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, in: ASA 75, 2006 S. 271).

3.1.3 Als Geschäftsvermögen gelten sämtliche Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen oder damit in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen (PETER NEFZGER/MADELEINE SIMONEK/THOMAS P. WENK, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, N 72 zu § 24, vgl. auch § 24 lit. b StG, Art. 18 Abs. 2 DBG). Das Dienen kann grundsätzlich sowohl mittelbar als auch unmittelbar erfolgen: Unmittelbar durch die Beschaffenheit, mittelbar durch den Wert als notwendiges Betriebskapital oder als Reserve, sofern und soweit eine solche nach Art und Umfang des Geschäfts erforderlich oder üblich ist. Nach konstanter Rechtsprechung kann zudem nur Geschäftsvermögen sein, was sich zivilrechtlich im Eigentum des Geschäftsinhabers befindet. Es gibt Vermögenswerte, die aufgrund ihrer äusseren Beschaffenheit eindeutig entweder Geschäftsvermögen oder Privatvermögen sind und solche die ihrer Natur nach beides sein können. Steuerrechtlich wird deshalb unterschieden zwischen eindeutigem (notwendigem) Geschäftsvermögen, eindeutigem (notwendigem) Privatvermögen und Alternativgütern, welche aufgrund ihrer Beschaffenheit oder Verwendungsmöglichkeit sowohl Geschäftsvermögen oder Privatvermögen sein können. Dient ein Alternativgut gleichzeitig sowohl privaten wie auch geschäftlichen Zwecken, spricht man von gemischten Gütern. Die Zuweisung zum Geschäfts- oder Privatvermögen erfolgt in diesen Fällen nach der sogenannten Präponderanzmethode (FABIAN ASCHWAND, Geschäftsvermögen oder Privatvermögen? Eine Übersicht, in: Steuerrevue 2000, S. 481 ff.).

3.1.4 Nach der Präponderanzmethode werden ab dem 1. Januar 1995 diejenigen gemischt – d.h. teils geschäftlich, teils privat – genutzten Objekte, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen, in ihrer Gesamtheit dem Geschäftsvermögen zugewiesen. Die nicht vorwiegend geschäftlich genutzten Objekte gehören demgegenüber gesamthaft zum Privatvermögen, auch wenn sie teilweise geschäftlich genutzt werden (Bundesgerichtsentscheid [BGE] 133 II 420 E. 3.3 mit weiteren Hinweisen). Ein Vermögenswert dient dann vorwie-

gend der selbstständigen Erwerbstätigkeit, wenn er zu mehr als 50 % geschäftlich genutzt wird (ZWEIFEL/ATHANAS, a.a.O., N 55 zu Art. 18).

3.1.5 Entsprechend den Vorgaben des StHG und des DBG gilt auch im kantonalen Recht die Präponderanzmethode (NEFZGER/SIMONEK/WENK, a.a.O., N 72 zu § 24).

3.1.6 Die Kriterien, welche die Rechtsprechung und die Steuerrechtswissenschaft zur Abgrenzung des Geschäfts- und Privatvermögens aufgestellt haben, gelten nach wie vor und haben durch den Übergang von der (bis Ende 1994 geltenden) Wertzerlegungs- zur Präponderanzmethode an Aktualität gewonnen. Nach der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichts zur direkten Bundessteuer gehört ein Wirtschaftsgut dann zum Geschäftsvermögen, wenn es für Geschäftszwecke erworben worden ist und dem Geschäft tatsächlich dient. Dies bedeutet, dass im Regelfall auf das Erwerbsmotiv und die aktuelle Zweckbestimmung abgestellt wird. Vorrang hat dabei die aktuelle Zweckbestimmung (ERNST HÖHN/PETER ATHANAS, Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Bern 1993, S. 132).

3.2 Im Weiteren sind die Besonderheiten, welche sich in Bezug auf die Zuordnung von Liegenschaften insbesondere von Liegenschaftshändlern ergeben, zu beachten.

3.2.1 Nach der Praxis des Bundesgerichts liegt steuerbarer Liegenschaftenhandel vor, wenn der Steuerpflichtige An- und Verkäufe von Liegenschaften nicht nur im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung bei sich zufällig bietender Gelegenheit tätigt, sondern wenn er dies systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung tut, d.h. wenn er eine Tätigkeit entfaltet, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist. Eine solche Tätigkeit qualifiziert sich als selbstständige Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 18 Abs. 1 und 2 DBG und führt zur Kapitalgewinnbesteuerung, wenn der veräusserte Vermögensgegenstand zum Geschäftsvermögen gehört hat, d.h. wenn er für die selbstständige Erwerbstätigkeit verwendet wurde. Dabei ist es unerheblich, ob die Tätigkeit haupt- oder nebenberuflich ausgeübt wird (BGE 125 II 113 E. 6a).

3.2.2 Die Vermietung eigener Liegenschaften stellt nach bundesgerichtlicher Praxis grundsätzlich – d.h. bei Nichtliegenschaftshändlern – regelmässig Verwaltung privaten (Anlage) Vermögens dar (Urteil des Bundesgerichts vom 1. Juli 2009, 2C_475/2008, E. 3.3), weshalb bei der Annahme, die Vermietung eigener Liegenschaften sei Gegenstand eines geschäftlichen Betriebes, grösste Zurückhaltung geboten ist. Dies gilt jedoch nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bei selbstständiger Erwerbstätigkeit auf Grund von Liegenschaftshandel nicht (Urteil des Bundesgerichts vom 23. Januar 2004, 2A.52/2003, E. 2.4 mit Hinweis auf BGE 125 II 113 E. 3c). Mit anderen Worten wird im Falle eines Liegenschaftshändlers, der eigene Liegenschaften vermietet, regelmässig auf eine Aktivität im Bereich des Geschäftsvermögens geschlossen. Auch im sozialversicherungsrechtlichen Kontext, in welchem dieselbe Unterscheidung vorgenommen werden muss, führte das Bundesgericht aus, dass jedenfalls dann ein Indiz gegen blosse Vermögensverwaltung gegeben ist, wenn diese Einkommensquelle in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer haupt- oder nebenberuflich ausgeübten erwerblichen Tätigkeit, wie beispielsweise Liegenschaftshandel, steht und dem Besitz von Liegenschaften sowie deren Vermietung nicht eindeutig eine davon unabhängige Funktion zukommt. Unter sol-

chen Umständen erscheint die Vermietertätigkeit als wirtschaftliche Folge der im Haupt- oder Nebenberuf gewerbsmässig ausgeübten Tätigkeit in der Bau- und Immobilienbranche und nicht als blosse Kapitalanlage in Immobilien (Urteil des Bundesgerichts vom 7. Juni 2004, H 36/03, E. 4.4 mit Hinweis auf Pra 1997 Nr. 80 S. 409).

3.2.3 Ausnahmen sind aber möglich: Ein Steuerpflichtiger, der grundsätzlich als Liegenschaftshändler besteuert wird, muss nicht unbedingt jeden Gewinn, den er bei der Veräusserung eines Grundstückes erzielt, als Einkommen aus einer Tätigkeit versteuern. Denn es kommt vor, dass auch ein Liegenschaftshändler gelegentlich ein Grundstück in der Absicht, es zu bewohnen oder für sonstige private Zwecke erwirbt, tatsächlich dafür verwendet und nachher mit Gewinn veräussert. In solchen Ausnahmefällen kann es gerechtfertigt sein, den Verkauf als einen Akt der Verwaltung des privaten Vermögens zu betrachten, so dass der dabei erzielte Gewinn der direkten Bundessteuer nicht unterliegt (Urteil des Bundesgerichts vom 3. November 2005, 2A.677/2004, E. 3.2 mit Hinweisen). Für den Fall, dass eine Zuteilung zum Privatvermögen erfolgen soll, müssen die Umstände ─ analog der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum gewerbsmässigen Wertschriftenhändler ─ detailliert nachgewiesen werden (StE 2003 DBG B 23.1 Nr. 53).

3.2.4 Auch nach der Rechtsprechung des Aargauer Verwaltungsgerichts wird bei Liegenschaftshändlern grosse Zurückhaltung geübt bei der Annahme von Privatvermögen, mit Ausnahme der privat bewohnten Liegenschaft. In seiner neueren Rechtsprechung hat das Aargauer Verwaltungsgericht festgehalten, dass ein Liegenschaftshändler neben der privat bewohnten Liegenschaft weitere Liegenschaften im Privatvermögen halten könne, wenn diese nachweisbar für andere private Zwecke gehalten würden, z.B. für die Übertragung an Nachkommen. Die blosse Bezeichnung durch den Steuerpflichtigen selber genüge nicht als Nachweis, vielmehr bedürfe es dazu äusserlich sichtbarer Handlungen und objektiver Umstände (JÜRG ALTDORFER/JULIA VON AH, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Auflage, Band 1, Bern 2009, N 37 und 129 zu § 27; MARCO DUSS/MARCO GRETER/JULIA VON AH, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, Zürich 2004, S. 41).

3.2.5 An dieser Stelle ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführer im letzten Jahrzehnt unbestrittenermassen wiederholt im Liegenschaftshandel tätig waren. B.____ als Eigentümerin der hier interessierenden Liegenschaft war an diesen Transaktionen beteiligt. Zudem ist die Liegenschaftseigentümerin, wie auch ihr Ehemann, Mitglied des Verwaltungsrats der F.____ AG, deren Zweck die Erbringung von Dienstleistungen im Immobiliensektor ist. Die Eheleute wurden von der Steuerverwaltung somit zu Recht als Liegenschaftshändler qualifiziert. Diese Qualifikation der Steuerpflichtigen als Liegenschaftshändler schafft nach der Rechtsprechung eine starke Vermutung für die Zuordnung der Liegenschaft zum Geschäftsvermögen. Es sei denn, es würde nachgewiesen, dass eine Liegenschaft zu anderen privaten Zwecken als der vorliegend offensichtlich nicht gegebenen Nutzung als Privatwohnung, gehalten und genutzt wird. An diesen Nachweis mittels objektiver Umstände sind strenge Anforderungen geknüpft. Der blosse Hinweis der Steuerpflichtigen kann diese Voraussetzungen nicht erfüllen.

3.2.6 Die Beschwerdeführer machen als Gründe für die Zuordnung der Liegenschaft zum Privatvermögen geltend, dass die Liegenschaft als private Kapitalanlage und privaten Zwecken diene. Die Liegenschaft solle später an den Sohn übertragen werden, aus der Liegenschaft würden die Haupteinnahmen für den Lebensunterhalt stammen und die Liegenschaft diene nicht der privaten Erwerbstätigkeit von A.____. Wie die Beschwerdeführer zu Recht ausführen, kommt dem Willen und der Sachdarstellung der Pflichtigen unter Umständen grosse Bedeutung zu (MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Auflage, Zürich 2012, § 15 N 36). Dennoch ist darauf hinzuweisen, dass der Nachweis der Zuordnung der nicht selbst bewohnten Liegenschaft zum Privatvermögen mittels objektiver Umstände erfolgen und strengen Anforderungen genügen muss (E. 3.2.4 f.). Dieser Nachweis ist mit der blossen Behauptung dieser Umstände nicht erbracht. Auch die Tatsache, dass die Liegenschaft vermietet wird, substantiiert bei der Konstellation einer Liegenschaftshändlerin noch keinen privaten Zweck. Soweit ferner geltend gemacht wird, dass die Liegenschaft auch eine Altersvorsorge darstelle, ist darauf zu verweisen, dass eine solche auch mit den Mitteln des Geschäftsvermögens sichergestellt werden kann (BGE 125 II 113 E. 6b), weshalb dieser Aspekt die Liegenschaft noch nicht zu Privatvermögen macht.

3.2.7 Hinzu kommt, dass sich die Beschwerdeführer mit ihrem Einwand, aus der Liegenschaft würden die Haupteinnahmen für den Lebensunterhalt stammen und sie solle später an den Sohn übertragen werden, in Widerspruch setzen zum Schreiben ihres Vertreters an die Steuerverwaltung vom 25. Juni 2009. Darin wird ausgeführt, dass beabsichtigt werde, die Liegenschaft C.____strasse 7 an die F.____ AG zu verkaufen. Dies spricht klar gegen eine auf längere Zeit ausgerichtete Nutzung der Liegenschaft für private Zwecke. Nicht von Bedeutung ist, dass es schlussendlich nicht zu einem Verkauf der Liegenschaft kam, zeigt doch dieses Schreiben vom 25. Juni 2009 deutlich, dass eine Veräusserung geplant war und die Liegenschaft mit der selbständigen Erwerbstätigkeit der Beschwerdeführer in Zusammenhang steht. Dass der Kaufpreis seinerzeit mit privaten Mitteln entrichtet worden war, mag zwar zutreffen, kann aber angesichts der übrigen Umstände, welche für die Zuordnung zum Geschäftsvermögen sprechen, nicht alleine ausschlaggebend sein.

3.2.8 Die Argumentation des Steuergerichts, wonach bei gewerbsmässigen Liegenschaftshändlern nur die privat bewohnten Liegenschaften beim Privatvermögen belassen werden können, ist in ihrer Absolutheit nicht zutreffend. Dennoch bleibt es beim Resultat, dass die Liegenschaft dem Geschäftsvermögen zuzurechnen ist, da keine äusserlich sichtbaren Handlungen oder objektiven Umstände erkennbar sind, die auf eine andere private Widmung hinweisen würden. Deshalb ist in Würdigung der konkreten Umstände im Hinblick auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung der vorinstanzliche Entscheid hinsichtlich der Zuordnung der Liegenschaft zum Geschäftsvermögen zu schützen.

4. Es ist schliesslich darauf hinzuweisen, dass es sich bei der neuen Zuordnung der Liegenschaft zum Geschäftsvermögen nicht, wie von den Beschwerdeführern vorgebracht, um eine Praxisänderung handelt. Eine Praxis bildet sich, wie von der Steuerverwaltung richtigerweise angeführt, wenn Gesetzesbestimmungen während einer gewissen Zeitdauer durch die Gerichte und die Steuerbehörden einheitlich angewendet werden (REICH, a.a.O., § 4 N 112). Im vorliegenden Fall wurden jedoch nicht Gesetzesbestimmungen anders angewendet als bisher,

sondern es fand lediglich eine Änderung der Sachverhaltseinschätzung statt. Die Steuerverwaltung hatte den Sachverhalt in der Vergangenheit falsch beurteilt, indem sie die Liegenschaft dem Privatvermögen zugeteilt hatte. Die Möglichkeit der Korrektur einer bisher fälschlicherweise vorgenommenen Zuordnung muss jedoch stets gewährleistet sein, da kein Anspruch auf unveränderte Beibehaltung eines in der Vergangenheit falsch beurteilten Sachverhalts besteht (ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Auflage, Zürich/St.Gallen 2010, N 652).

5. Fraglich ist, ob die Umqualifizierung der Liegenschaft vom Privat- ins Geschäftsvermögen gegen Treu und Glauben verstösst und mithin das Vertrauen der Beschwerdeführer in die bisherige Zuteilung der Liegenschaft zum Privatvermögen zu schützen ist.

5.1 Der in Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999 verankerte Grundsatz von Treu und Glauben statuiert ein Verbot widersprüchlichen Verhaltens und verleiht einer Person Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden. Voraussetzung für eine Berufung auf Vertrauensschutz ist, dass die betroffene Person sich berechtigterweise auf die Vertrauensgrundlage verlassen durfte und gestützt darauf nachteilige Dispositionen getroffen hat, die sie nicht mehr rückgängig machen kann. Die Berufung auf Treu und Glauben scheitert, wenn ihr überwiegende öffentliche Interessen entgegenstehen (BGE 137 I 69 E. 2.5.1 mit Hinweisen). Auf Vertrauensschutz kann sich sodann nur berufen, wer von der Vertrauensgrundlage Kenntnis hatte und ihre allfällige Fehlerhaftigkeit nicht kannte und auch nicht hätte kennen sollen (Urteil des Bundesgerichts vom 4. Mai 2009, 1C_377/2008, E. 2.7.1).

5.2 Im vorliegenden Fall trifft es wohl zu, wie die Beschwerdeführer geltend machen, dass die Steuerverwaltung während mehreren Jahren die Liegenschaftspauschale für die Liegenschaft C.____strasse 7 anerkannt und die Zuweisung zum Privatvermögen akzeptiert hatte. Im Zuge des Einspracheverfahrens stellte sich jedoch heraus, dass die Liegenschaftspauschale zu Unrecht gewährt worden war und die Liegenschaft richtigerweise, wie ausgeführt (E. 3.2.8), dem Geschäftsvermögen zuzuteilen ist. Ob, wie die Beschwerdeführer vorbringen, die Veranlagungspraxis der Steuerbehörde tatsächlich eine Vertrauensgrundlage darstellt, ist zumindest fraglich (vgl. dazu Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 19. Dezember 1996, publiziert in ZStP 3/1997, 193).

5.3 Selbst wenn man vorliegend davon ausginge, dass eine Vertrauensgrundlage bestehen würde, ist Folgendes festzuhalten: Auf Vertrauensschutz berufen kann sich nur, wer die Fehlerhaftigkeit der Vertrauensgrundlage nicht kannte und auch nicht hätte kennen sollen. Wer die Fehlerhaftigkeit kennt, kann nicht in guten Treuen davon ausgehen, dass die durch den Staat erweckten Erwartungen erfüllt werden. Ein berechtigtes Vertrauen ist auch demjenigen abzusprechen, der die Mangelhaftigkeit der Vertrauensgrundlage bei gehöriger Sorgfalt hätte erkennen müssen (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N 655 ff.). Dabei ist auf die individuellen Fähigkeiten und Kenntnisse der sich auf Vertrauensschutz berufenden Personen abzustellen (BGE 132 II 21 E. 6.1 ff., 129 II 361 E. 7.2). Vorliegend hatte die Steuerverwaltung bereits am

14. August 2009 in einem Schreiben an den Vertreter der Beschwerdeführer festgehalten, dass die besagte Liegenschaft aufgrund der steuerlichen Qualifikation der Steuerpflichtigen als Liegenschaftshändler grundsätzlich dem Geschäftsvermögen zuzuordnen sei. Damals ging es um den beabsichtigten Verkauf der Liegenschaft an die F.____ AG. Aufgrund dieses Schreibens hätten die Beschwerdeführer zumindest Zweifel an der bisherigen Zuordnung der Liegenschaft zum Privatvermögen haben müssen und hätten nicht länger auf die Fortführung der bisherigen Veranlagungspraxis der Steuerverwaltung vertrauen dürfen. Dass im Revisionsbericht vom 6. Mai 2010 die Zuordnung der Liegenschaft zum Privat- oder Geschäftsvermögen mit keinem Wort zur Sprache kam, hätte den Beschwerdeführern sodann seltsam anmuten müssen. An dieser Stelle gilt es anzumerken, dass es bedauerlich ist, dass zur Zuordnung der Liegenschaft zum Geschäftsvermögen im Revisionsbericht nicht Stellung genommen wurde bzw. dass man aus dem Schreiben vom 14. August 2009 nicht die erforderlichen Schlüsse zog. Dennoch steht fest, dass die Beschwerdeführer aufgrund des Schreibens der Steuerverwaltung vom 14. August 2009 sowie des genannten Revisionsberichts die Fehlerhaftigkeit der Vertrauensgrundlage hätten erkennen sollen, weswegen sie sich nicht länger auf Vertrauensschutz berufen können. Ob die Fehlerhaftigkeit der Veranlagungspraxis für die Beschwerdeführer bereits mit Urteil des Steuergerichts vom 27. August 2004 erkennbar war, kann offenbleiben.

5.4 Selbst wenn man nun annehmen würde, dass die Beschwerdeführer die Fehlerhaftigkeit der Vertrauensgrundlage nicht hätten erkennen können, so ist festzustellen, dass ihnen aus einer allfälligen Enttäuschung ihres Vertrauens kein Nachteil erwachsen ist. Denn in der Regel kann Vertrauensschutz nur geltend machen, wer gestützt auf sein Vertrauen eine Disposition getätigt hat, die ohne Nachteil nicht wieder rückgängig gemacht werden kann (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N 660). Die Beschwerdeführer bringen in ihrer Beschwerde vom 31. August 2012 vor, sie würden in Beweisnotstand geraten, da ihnen aufgrund der Umqualifizierung der Liegenschaft der Pauschalabzug nicht mehr gewährt werde und sie die für den Abzug der Liegenschaftsunterhaltskosten erforderlichen Belege nicht gesammelt hätten bzw. nicht hätten sammeln müssen. Mit diesem in der Beschwerde in einem Satz erwähnten und nicht weiter begründeten Vorbringen vermögen die Beschwerdeführer nicht darzulegen, inwiefern ihnen aus der Enttäuschung ihres Vertrauens ein Nachteil erwachsen wäre. Vielmehr ist ihnen mit der Steuerverwaltung entgegen zu halten, dass die Liegenschaft nach ihren eigenen Angaben fremdvermietet wird und deshalb naturgemäss eine jährliche Liegenschaftsabrechnung erstellt wird, worin auch die jeweiligen Unterhaltskosten und Nebenkosten enthalten sind. Inwiefern die Beschwerdeführer durch die Enttäuschung ihres Vertrauens in Beweisnotstand geraten wären, ist somit nicht dargetan. Es ist deshalb festzuhalten, dass – selbst wenn die Beschwerdeführer die Fehlerhaftigkeit der Vertrauensgrundlage nicht hätten erkennen können – ihnen aufgrund fehlender nachteiliger Dispositionen die Berufung auf Vertrauensschutz verwehrt ist.

6. Es trifft zu, dass, wie von den Beschwerdeführern vorgebracht, die Steuerverwaltung die Zuteilung der Liegenschaft zum Geschäftsvermögen auch für die Zukunft, das heisst erst für das Steuerjahr 2009 hätte vornehmen und die bisherige Qualifikation im Sinne einer Übergangslösung für ein weiteres Jahr hätte belassen bzw. die Liegenschaftspauschale hätte akzeptieren können. Dass die Steuerverwaltung die Umqualifizierung bereits für das Steuerjahr 2008

vorgenommen hat, erscheint als harter Umgang mit dem Steuerzahler oder der Steuerzahlerin. Dennoch ist festzuhalten, dass das Vorgehen der Steuerverwaltung vor dem Grundsatz des Vertrauensschutzes standhält und deshalb zu schützen ist.

7. Weiter ist zu prüfen, ob die Umqualifizierung der Liegenschaft in verfahrensrechtlicher Hinsicht korrekt erfolgte. Vorliegend nahm die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 28. September 2011 eine Umqualifizierung der Liegenschaft vom Privat- ins Geschäftsvermögen vor und änderte damit die Veranlagungsverfügungen Staatssteuer 2008 zuungunsten der Beschwerdeführer ab. Eine angefochtene Verfügung darf nur zuungunsten einer Partei geändert werden, wenn dies zugunsten des Begehrens einer Gegenpartei erforderlich ist oder wenn allgemeine Grundsätze des Verwaltungsrechts die Änderung der Verfügung gestatten. Die Beschwerdeinstanz muss die beabsichtige Änderung der betroffenen Partei zu Kenntnis bringen und ihr Gelegenheit zur Vernehmlassung einräumen, wobei sie auf die Rückzugsmöglichkeit hinzuweisen hat (§ 38 Abs. 1 und 2 VPO). Die Vorschriften über das Beschwerdeverfahren sind im Einspracheverfahren sinngemäss anwendbar (§ 41 Abs. 2 VPO). Im vorliegenden Fall setzte die Steuerverwaltung den Vertreter der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 29. August 2011 über eine mögliche Änderung zuungunsten der Beschwerdeführer in Kenntnis und wies ihn auch auf die Möglichkeit des Einspracherückzugs hin, womit die Verfahrensvorschriften von § 38 VPO eingehalten wurden. Die Beschwerdeführer bringen diesbezüglich denn auch nichts vor.

8. Abschliessend ist über die Kosten zu befinden. Gemäss 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren sowie die Beweiskosten. Sie werden in der Regel und in angemessenem Ausmass der ganz oder teilweise unterliegenden Partei auferlegt. Demgemäss werden die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- den steuerpflichtigen Beschwerdeführern auferlegt. Bei Beschwerden in Steuersachen kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Vertreters bzw. einer Vertreterin eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden (§ 21 Abs. 3 VPO). Dem Kanton wird keine Parteientschädigung zugesprochen (§ 21 Abs. 2 VPO). Nachdem die Beschwerde der Steuerpflichtigen abzuweisen ist, sind die Parteikosten wettzuschlagen.

Demgemäss wird **e r k a n n t :**

://: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- werden den Beschwerdeführern auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- verrechnet.

3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Präsidentin Gerichtsschreiberin i.V.