



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

**vom 19. Oktober 2022 (810 22 128)**

---

**Steuern und Kausalabgaben**

**Direkte Bundessteuer 2016 / selbständige Erwerbstätigkeit / Liegenschaftshandel**

---

Besetzung                      Vizepräsident Daniel Ivanov, Kantonsrichter Hans Furer, Niklaus Ruckstuhl, Stefan Schulthess, Kantonsrichterin Ana Dettwiler, Gerichtsschreiberin Nathalie Droeser

---

Beteiligte                      **A.A.**\_\_\_\_\_ und **B.A.**\_\_\_\_\_, Beschwerdeführer, vertreten durch Urs Duttweiler, Duttweiler Treuhand AG,

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft  
(Abteilung Steuergericht), Vorinstanz**

**Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft,  
Beschwerdegegnerin**

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, Beigeladene**

---

Betreff                              Direkte Bundessteuer 2016  
(Urteil des Steuer- und Enteignungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, vom 17. Dezember 2021)

A. A.A.\_\_\_\_ (geboren 1947) war als Architekt in der C.\_\_\_\_ AG tätig, welche folgenden Zweck hatte: «Verwaltung von und Handel mit Immobilien sowie Handel mit Waren aller Art. Die Gesellschaft kann Planungs- und Generalunternehmertätigkeiten ausüben, sich an anderen Unternehmungen beteiligen sowie Grundstücke, Patente und Lizenzen erwerben und veräussern». Seit dem 15. Januar 2013 befand sich die C.\_\_\_\_ AG in Liquidation und wurde daraufhin am 20. Januar 2016 im Handelsregister gelöscht. A.A.\_\_\_\_ wird von der Steuerverwaltung als gewerbsmässiger Liegenschaftshändler qualifiziert.

B. Mit Kauf- und Schenkungsverträgen vom 26. Oktober 2015 und 10. November 2015 übertrug A.A.\_\_\_\_ unter anderem die Liegenschaften Parzelle Nr. 3404, Grundbuch (GB) Y.\_\_\_\_, Parzelle Nr. 272, GB Z.\_\_\_\_, sowie die Parzelle Nr. 3217, GB W.\_\_\_\_ (AG), rückwirkend per 1. Januar 2015 auf seine Tochter D.\_\_\_\_, wobei A.A.\_\_\_\_ und B.A.\_\_\_\_ ein lebenslängliches und unentgeltliches Nutzniessungsrecht eingeräumt wurde.

C. In der Steuererklärung 2015 deklarierten A.A.\_\_\_\_ und B.A.\_\_\_\_ sämtliche Liegenschaftserträge bzw. Liegenschaften als Privatvermögen. Gestützt auf den Revisionsbericht Nr. 2014-305 vom 8. Dezember 2014 wies die Steuerverwaltung mit Veranlagungsverfügung direkte Bundessteuer 2015 vom 23. Februar 2017 die der Tochter übertragenen Liegenschaften dem Geschäftsvermögen von A.A.\_\_\_\_ und B.A.\_\_\_\_ zu, welche in Rechtskraft erwuchs.

D. Mit Revisionsgesuch vom 25. September 2021 ersuchten A.A.\_\_\_\_ und B.A.\_\_\_\_ die Veranlagungsverfügung direkte Bundessteuer 2015 dahingehend zu revidieren, als dass sämtliche Liegenschaftserträge als Erträge aus Liegenschaften des Privatvermögens zu veranlagern und die Steuermeldung an die AHV für das Jahr 2015 zurückzuziehen sei. Die Steuerverwaltung trat auf dieses Gesuch mit Entscheid vom 8. Juni 2020 nicht ein. Der Entscheid ist in Rechtskraft erwachsen.

E. A.A.\_\_\_\_ und B.A.\_\_\_\_ deklarierten in der Steuererklärung 2016 wiederum sämtliche Liegenschaftserträge bzw. Liegenschaften als Privatvermögen. Die Steuerverwaltung wies mit Veranlagungsverfügung direkte Bundessteuer 2016 vom 21. September 2017 die Parzelle Nr. 3404, GB Y.\_\_\_\_, Parzelle Nr. 272, GB V.\_\_\_\_ (recte: Z.\_\_\_\_), sowie die Parzelle Nr. 3217, GB W.\_\_\_\_ (AG), erneut dem Geschäftsvermögen zu.

F. Mit Einsprache vom 3. Oktober 2017 beehrten A.A.\_\_\_\_ und B.A.\_\_\_\_, dass sämtliche Liegenschaftserträge als Erträge aus Liegenschaften des Privatvermögens zu veranlagern seien und eine Steuermeldung an die AHV für das Jahr 2016 zu unterbleiben habe. Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Einsprache-Entscheid vom 9. Juli 2021 ab.

G. Die gegen diesen Einsprache-Entscheid erhobene Beschwerde vom 6. August 2021 wies das Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht) mit Urteil Nr. 530 21 28 vom 17. Dezember 2021 ab.

H. Dagegen erhoben A.A.\_\_\_\_ und B.A.\_\_\_\_ (nachfolgend Beschwerdeführer genannt), vertreten durch die Duttweiler Treuhand AG, mit Eingabe vom 8. Juni 2022 Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht. Die Beschwerdeführer beantragen, das Urteil des Steuergerichts sei aufzuheben und sämtliche Liegenschaften seien dem Privatvermögen zuzuweisen sowie die Besteuerung der Grundstücküberführung in das Privatvermögen sei auf den 1. Januar 2015 vorzunehmen. Für die Besteuerung der Grundstücküberführung in das Privatvermögen sei Art. 37b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 anzuwenden, unter Kosten- und Entschädigungsfolge (inkl. Mehrwertsteuer) zu Lasten der Beschwerdegegnerin. Die Beschwerdeführer sind im Wesentlichen der Ansicht, mit Blick auf das fortgeschrittene Alter des Beschwerdeführers, die Löschung der Firma C.\_\_\_\_ AG im Handelsregister sowie die Übertragung der Liegenschaften an die Tochter liege eine definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit vor. Zwischen der unentgeltlichen Übertragung der Grundstücke des Beschwerdeführers auf seine Tochter und den Weiterverkäufen an Drittpersonen hätten 15 bis 21 Monate gelegen, wobei nach der Übertragung auf die Tochter für jedes Objekt eine neue Sachlage entstanden sei, die zu sachlich nachvollziehbaren Verkaufsentscheidungen geführt habe. Besondere und erst nach der Übertragung entstandene neue Verhältnisse hätten somit die Absicht der Vertragsparteien, diese Liegenschaften im Familienbesitz zu behalten, nicht mehr sinnvoll erscheinen lassen. Die Eigentümerin, d.h. die Tochter, sei weder fachlich noch aufgrund der räumlichen Distanz in der Lage gewesen, die Liegenschaften mit ihren Problemen zu (unter)halten und der Beschwerdeführer habe seine Tätigkeit bezüglich Liegenschaftsbewirtschaftung reduzieren wollen. Die Verkaufsentscheidungen würden daher in ihrer Logik den geäusserten Absichten im Zusammenhang mit den Grundstückübertragungen liegen. Per 1. Januar 2020 hätten die Beschwerdeführer zudem auf das Nutzniessungsrecht am Nettoerlös aus den veräusserten Liegenschaften als Surrogat für die Sachobjekte gegenüber der Tochter verzichtet. Die entsprechenden Vermögenswerte seien ab diesem Zeitpunkt bei der Eigentümerin deklariert worden. Die Übertragung der Liegenschaften an die Tochter könne ausserdem weder als simuliertes Rechtsgeschäft qualifiziert werden noch liege eine Steuerumgehung vor.

I. Die Steuerverwaltung sowie das Steuergericht schlossen mit Eingaben vom 4. und 12. Juli 2022 auf Abweisung der Beschwerde.

J. Für die Parteistandpunkte und die Erwägungen der Vorinstanz sowie der Steuerverwaltung wird grundsätzlich auf die Akten verwiesen. Soweit erforderlich, ist nachstehend darauf einzugehen.

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

1. Gemäss Art. 145 DBG vom 14. Dezember 1990 i.V.m. § 3 der Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 13. Dezember 1994 und § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entschiede des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht als letzte kantonale Instanz angefochten werden. Da auch die übrigen formellen Voraussetzungen nach

Art. 140 ff. DBG sowie § 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 erfüllt sind, ist auf die Beschwerde einzutreten.

2. Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss § 45 Abs. 2 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Dem Kantonsgericht kommt im vorliegenden Fall somit volle Kognition zu. Das Kantonsgericht ist nach § 18 Abs. 3 VPO weiter nicht an die Begehren der Parteien gebunden, sondern es stehen ihm die gleichen Befugnisse zu wie den Einschätzungsbehörden.

3. Da die Beschwerdeführer betreffend das Steuerjahr 2015 bereits rechtskräftig veranlagt sind, ist vorab festzuhalten, dass in casu nur die Besteuerung der Grundstücküberführung in das Privatvermögen auf den 1. Januar 2016 und nicht – wie beantragt – rückwirkend auf den 1. Januar 2015 geprüft werden kann.

4. Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob der Beschwerdeführer seine Geschäftstätigkeit als gewerbsmässiger Liegenschaftshändler aufgegeben hat und ob die veräusserten Liegenschaften Parzelle Nr. 3404, GB Y.\_\_\_\_, Parzelle Nr. 272, GB Z.\_\_\_\_, sowie Parzelle Nr. 3217, GB W.\_\_\_\_ (AG), im Jahr 2016 dem Privat- oder Geschäftsvermögen zuzuordnen sind, wobei zu prüfen ist, ob allenfalls Anspruch auf eine privilegierte Besteuerung des Liquidationsergebnisses infolge der Übertragung der Immobilien an die Tochter besteht.

4.1 Steuerbar sind nach Art. 18 Abs. 1 DBG alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit. Zu den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen.

Steuerbarer gewerbsmässiger Liegenschaftshandel im Sinne einer selbständigen Erwerbstätigkeit liegt gemäss bundesgerichtlicher Praxis dann vor, wenn die steuerpflichtige Person An- und Verkäufe von Liegenschaften systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung vornimmt. Erforderlich ist die Entwicklung einer Tätigkeit, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist (vgl. statt vieler Urteil des Bundesgerichts 2C\_551/2018 vom 11. Juni 2019 E. 2.1.3).

Wird gemäss Art. 37b Abs. 1 DBG die selbstständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, so ist die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern. Einkaufsbeiträge gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. d sind abziehbar. Werden keine solche Einkäufe vorgenommen, so wird die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, für den der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. d nachweist, zu einem Fünftel der Tarife nach Art. 36 berechnet. Für die Bestimmung des auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven anwendbaren Satzes ist

ein Fünftel dieses Restbetrages massgebend, es wird aber in jedem Falle eine Steuer zu einem Satz von mindestens 2 Prozent erhoben.

4.2 Nach Art. 18 Abs. 1 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht, OR) vom 30. März 1911 ist bei der Beurteilung eines Vertrages sowohl nach Form als nach Inhalt der übereinstimmende wirkliche Wille und nicht die unrichtige Bezeichnung oder Ausdrucksweise zu beachten, die von den Parteien aus Irrtum oder in der Absicht gebraucht wird, die wahre Beschaffenheit des Vertrages zu verbergen. Beim Scheingeschäft (Simulation) täuschen beide Parteien einverständlich einen Vertrag vor, ohne an diesen gebunden sein zu wollen. Zweck der Simulation ist regelmässig die Täuschung eines Dritten, z.B. der Steuerbehörde. Die Simulation kann sich auf den ganzen Vertrag oder auch nur auf Teile desselben beziehen. Danach ist das simulierte Geschäft unwirksam, da es beiden Parteien an einem Geltungswillen fehlt. Die Unwirksamkeit des Scheingeschäftes gilt auch gegenüber Dritten (vgl. INGEBORG SCHWENZER/CHRISTINA FOUNTOULAKIS, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, 8. Aufl. Bern 2020, N 30.04 ff.). Praxisgemäss ist eine Simulation erst anzunehmen, wenn dafür klare Indizien sprechen (Urteil des Bundesgerichts 2C\_872/2020 vom 2. März 2021 E. 3.4 mit Hinweis).

Den Steuerpflichtigen steht es grundsätzlich frei, wie sie ihre wirtschaftlichen Verhältnisse privatrechtlich ordnen. Insbesondere sind sie nicht verpflichtet, unter mehreren möglichen diejenige rechtliche Gestaltung zu wählen, welche ihnen die grösste steuerliche Belastung auferlegt. Ihre Grenze findet diese Gestaltungsfreiheit aus steuerlicher Sicht aber, wo die gewählte Gestaltung einer Umgehung der steuerrechtlichen Normen gleichkommt. Nach der Rechtsprechung liegt eine solche Steuerumgehung im Sinne eines Rechtsmissbrauchs (Art. 2 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs, ZGB, vom 10. Dezember 1907 analog i.V.m. Art. 5 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, BV, vom 18. April 1999) vor, wenn (a) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, wenn zudem (b) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und wenn (c) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde. Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalles zu prüfen. Sind die Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt, so ist der Besteuerung diejenige Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (Urteil des Bundesgerichts 2C\_332/2020 vom 25. November 2020 E. 6.1 mit weiteren Hinweisen).

4.3 Aus dem Grundsatz der Gesamtreinkommenssteuer ergibt sich das Prinzip der Faktizität. Gestützt darauf knüpft der steuerrechtliche Einkommensbegriff nicht an privatrechtliche Institute und Vorgänge an, sondern an die wirtschaftlichen Auswirkungen des Privatrechtsverkehrs. Deshalb verlangt das Faktizitätsprinzip nach einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei der Auslegung von Einkommensteuernormen. Mit anderen Worten wird jemand, der wirtschaftlich wie ein Eigentümer über eine Sache verfügen kann, d.h. die «wirtschaftliche Sach-

herrschaft» über einen Vermögenswert ausübt, steuerrechtlich wie ein privatrechtlicher Eigentümer behandelt. Die privatrechtlichen Verhältnisse spielen nur insoweit eine Rolle, als sie in der Regel die tatsächliche wirtschaftliche Disponibilität des Vermögenszugangs bestimmen; der Einkommenszufluss ist aber ein faktischer Vorgang (vgl. zum Ganzen MARKUS REICH/MARKUS WEIDMANN in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., 2017 Basel, N 21b ff. zu Art. 16; MARKUS REICH, Steuerrecht, 3. Aufl., Zürich 2020, N 35 zu § 10).

5.1 Das Steuergericht hielt in seinem Urteil fest, der Beschwerdeführer sei unbestrittenermassen bereits im Rentenalter und die Voraussetzung des Vollendens des 55. Altersjahres sei damit erfüllt. Jedoch bleibe zu prüfen, ob dieser die selbständige Erwerbstätigkeit tatsächlich aufgegeben habe, auch wenn die C.\_\_\_\_ AG am 20. Januar 2016 im Handelsregister gelöscht worden sei. Praxisgemäss sei die Aufgabe des Architektenberufes nicht zwingend mit der Aufgabe des gewerbmässigen Liegenschaftenhandels als solchem verbunden. Beim Beschwerdeführer handle es sich um einen ausgewiesenen Immobilienfachmann, der sich über die Jahre hinweg ein beträchtliches Immobilienportfolio aufgebaut habe. Von der Steuerverwaltung werde er deshalb als gewerbmässiger Liegenschaftenhändler qualifiziert. Vorliegend sei das tatsächliche Vorgehen des Beschwerdeführers an der von ihm angezeigten Zielsetzung zu messen. Dabei sei festzustellen, dass die Auswahl der übertragenen Liegenschaften im Lichte des Generationenwechsels, zu deren Bewahrung im Familienbesitz, alles andere als optimal zu bezeichnen sei: Bezüglich der Liegenschaft Parzelle Nr. 3404, GB Y.\_\_\_\_, führe der Beschwerdeführer aus, dass die Tochter den Entscheid zum Verkauf gefällt habe. Für diese Liegenschaft sei im Mietvertrag eine Kaufoption vereinbart gewesen. Es könne im Zusammenhang mit deren Veräusserung nicht von einem schon vor dem Kauf- und Schenkungsvertrag vom 26. Oktober 2015 geplanten Verkauf oder einem gewerbmässigen Handel gesprochen werden. Dem sei jedoch entgegenzuhalten, dass der Beschwerdeführer die Fäden weiterhin in der Hand behalten habe. Er sei massgebend in die Geschäftsabwicklung involviert gewesen und habe nicht nur Ratschläge erteilt. Das fragliche Einfamilienhaus sei mittels eines Miet-Kauf-Vertrags übertragen worden, welcher auf einem selbständigen, neuen Entschluss zum Verkauf gefusst habe. Mit dessen Versilberung habe der Beschwerdeführer auf stetige Mieteinnahmen verzichtet. Dieses Vorgehen stelle keine taugliche Massnahme zur Existenzsicherung dar und diene genauso wenig der wiederholt geäusserten Absicht der Erhaltung des Familienbesitzes. Bei der überschriebenen Liegenschaft Parzelle Nr. 3217, GB W.\_\_\_\_, handle es sich um eine stark sanierungsbedürftige Liegenschaft mit einem Renovationsaufwand zwischen Fr. 500'000.-- und Fr. 1 Mio. Ausgangspunkt hierfür seien die undichten Bodenheizungen sowie die nicht mehr funktionstüchtigen Boiler in den 15 Küchen gewesen. Den Ausführungen des Beschwerdeführers, dass die fragliche Liegenschaft auf einmal sanierungsbedürftig geworden sei und seine Tochter diese Renovation nicht habe stemmen wollen, weshalb sie die Liegenschaft in der Folge weiterveräussert habe, wirkten unbehelflich. Es könne als gerichtsnotorisch betrachtet werden, dass eine Liegenschaft nicht ohne Weiteres von heute auf morgen sanierungsbedürftig werde. Zudem habe der Beschwerdeführer wiederholt mitgeteilt, dass auch diese Liegenschaft der Vorsorge diene. Es erhelle deshalb nicht, weshalb von einem in Immobiliengeschäften versierten Fachmann Liegenschaften mit derart hohem Renovationsbedarf im Portfolio zur Sicherung der Selbstvorsorge gehalten würden, ausser dass die Übertragung dieser Liegenschaft

bewusst zwecks einer Privatentnahme gewählt worden sei. Auch die Liegenschaft Parzelle Nr. 272, GB Z.\_\_\_\_, bei welcher es sich um ein Wohn- und Geschäftshaus mit einem Café im Erdgeschoss handle, sei kurz nach der Übertragung veräussert worden. Dieses Vorgehen widerspreche ebenfalls der geäusserten Absicht der Erhaltung des Familienbesitzes. Schliesslich habe der Beschwerdeführer eigenmächtig Zahlungen aus dem sogenannten Nutzniessungsvermögen vorgenommen, obwohl er dieses als Nutzniesser nicht aufbrauchen dürfe: Vom Nutzniessungskonto habe er einen Bezug von Fr. 50'000.-- für die Bezahlung der Solaranlage auf seinem Einfamilienhaus gemacht und Schenkungen an die beiden Grosskinder in Höhe von je Fr. 20'000.-- ausgerichtet. Die im Nachhinein gemachte Erklärung, dass die Zahlungen irrtümlich erfolgt seien, erscheine in Anbetracht der Gesamtumstände zumindest als fragwürdig. Zusammenfassend sei festzustellen, dass all jene Liegenschaften an die Tochter übertragen worden seien, die ursprünglich im Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers gestanden seien. Die gesamte Liegenschaftsverwaltung sowie die Vergabe der Reparaturaufträge seien wiederum durch die Immobilienbewirtschafterin E.\_\_\_\_ erfolgt, während der Beschwerdeführer bei Problemen auftrete. Die Verwaltung sei aufgrund der Bevollmächtigung des Vaters geblieben. Die Zahlungen seien zulasten des Geschäftskontos erfolgt. Von einer Einführung der Tochter ins Management respektive in die Immobilienverwaltung im Rahmen eines Generationenwechsels könne bei dieser Konstellation nicht ausgegangen werden.

Tatsächlich würden hier die Grenzen zwischen dem zivilrechtlichen Eigentümer und dem Nutzniessungsberechtigten von den Beschwerdeführern bewusst verwischt, sodass sich die Frage aufdränge, ob die Schenkungsverträge respektive die Privatentnahme der Liegenschaften mittels Übertragung aller Liegenschaften an die Tochter simuliert seien. Liege keine Simulation vor, d.h. entspreche die Ausgestaltung dieses Rechtsgeschäfts dem tatsächlichen Willen der Parteien, sei eine Steuerumgehung zu prüfen. Nach dem aufgezeigten Vorgehen des Beschwerdeführers, so unter anderem durch die Auswahl der Immobilien oder die eingerichtete Drittverwaltung, erscheine es offensichtlich, dass hier keine Übertragung von Eigentum aufgrund einer Nachfolgeplanung zwecks eines Generationenwechsels beabsichtigt gewesen sei. Vielmehr sei davon auszugehen, dass der übereinstimmende Wille der Parteien einzig auf einer beabsichtigten Steuerersparnis gelegen habe, weshalb versucht worden sei, die wahre Beschaffenheit des Vertrages zu verbergen. Es sei nie beabsichtigt gewesen, dass die Tochter die wirtschaftliche Eigentümerin der übertragenen Liegenschaften werde, sondern dass der Beschwerdeführer weiterhin als Liegenschaftenhändler tätig sein könne. Danach sei das simulierte Geschäft unwirksam, da es beiden Parteien an einem Geltungswillen fehle, weshalb das Gericht eine steuerrechtliche Beurteilung des dissimulierten Geschäfts vornehmen und ganz grundsätzlich die sich aus dem Faktizitätsprinzip ergebenden Schlüsse würdigen müsse, womit in faktischer Hinsicht die entnommenen Liegenschaften weiterhin als Geschäftsliegenschaften zu qualifizieren seien. Abschliessend sei zu bemerken, dass im Rahmen einer etwaigen Prüfung einer Steuerumgehung bereits bei der Frage, ob das gewählte Vorgehen respektive die Rechtsgestaltung der Beschwerdeführer als objektiv aussergewöhnlich zu bezeichnen sei, deren Ungewöhnlichkeit prima facie als erfüllt anzusehen sei. Diese Prüfung, ob eine Steuerumgehung vorliege, könne jedoch offenbleiben.

5.2 Den treffenden Erwägungen der Vorinstanz ist nichts Wesentliches beizufügen. Das Steuergericht hat sowohl die Gesamtumstände als auch die persönlichen, teilweise widersprüchlichen Aussagen der Beschwerdeführer gewürdigt und zutreffend beurteilt. Zwar geht es vorliegend einzig um die Beurteilung der Steuerperiode 2016, jedoch ist ein Blick auf die nachfolgende Steuerperiode 2017 zur Beurteilung des vorliegenden Falles unabdingbar, was zur folgenden Schlussfolgerung führt: Es liegt eine Simulation einer Privatentnahme mittels Übertragung aller geschäftlichen Liegenschaften an die Tochter vor. Deswegen sind (zumindest in faktischer Hinsicht) weiterhin Geschäftsliegenschaften des Beschwerdeführers vorhanden, weil mit der zivilrechtlichen Übertragung an die Tochter gleichzeitig eine Nutzniessung und faktische Verfügungsmacht über diese Liegenschaften eingeräumt wurde. Diese uneingeschränkte Verfügungsmacht zeigte sich auch durch die anschliessenden Verkäufe in den Jahren 2016 und 2017 sowie die Verwendung der Verkaufserlöse im Jahr 2017. Als direkte Folge der Verkaufsgeschäfte erhöhte sich das Vermögen der Beschwerdeführer in der Steuererklärung 2017 um rund 2 Mio. Franken (2016 Fr. 634'260.--, 2017 Fr. 2'676'307.--). Als Nutzniesser im Sinne von Art. 745 Abs. 2 ZGB kann der Beschwerdeführer zwar die Vermögenswerte selber benützen, vermieten oder verpachten, er hat jedoch keinen Anspruch auf den Verkaufserlös. Dieser müsste vollumfänglich der Eigentümerin der Liegenschaft, d.h. der Tochter, zufließen. Zudem ist nicht nachvollziehbar, dass die Verkaufserlöse ein sogenanntes Nutzniessungssurrogat darstellen sollen, wie dies von den Beschwerdeführern geltend gemacht wird, denn wirtschaftlich macht dies keinerlei Sinn. Bei einem Verkauf fallen nämlich die Nutzungserträge vollständig weg, während das Vermögen in eine andere liquide Form umgewandelt wurde. Bis September 2022 war bei Bankkonten die Rendite aufgrund des noch anhaltend tiefen Zinsniveaus (Negativzinsen) nahezu null. Im Gegensatz zur «klassisch» üblichen Nutzniessung gemäss ZGB, welche sich in solchen Fällen (Übertragung im Rentenalter an Nachkommen) auf eine reine Sicherung der Einkommensquelle (Mietträge als Zusatzvorsorge der Säule 3b) beschränkt, behält hier der Nutzniessungsberechtigte, d.h. der Beschwerdeführer, alles selbst in der Hand: die Nutzung und tatsächliche Verwaltung aller Liegenschaften, die vertragliche Übernahme der Mietverträge, die Suche nach potenziellen Käufern, die tatsächliche Vertragsabwicklung sowie den bevollmächtigten Verkauf all dieser Liegenschaften und schliesslich die Verwendung der und Verfügungsmacht über die Verkaufserlöse. Auch die nach der Übertragung der Liegenschaften an die Tochter geltend gemachte neue Sachlage für jedes Objekt vermag daran nichts zu ändern: Zum Beispiel kann alleine aus dem Umstand, dass die Mieter des Doppeleinfamilienhauses in Y.\_\_\_\_ den Mietvertrag gekündigt und auf ihre Kaufoption verzichtet haben, nicht geschlossen werden, dass die Liegenschaft deshalb verkauft werden musste. Es hätte wohl auch die Möglichkeit bestanden, diese neu zu vermieten, zumal die Beschwerdeführer geltend machen, die Übertragung sei erfolgt, um die Liegenschaften im Familienbesitz zu behalten und der Tochter dereinst eine gesicherte Existenzgrundlage zu hinterlassen (vgl. Replik vom 10. Dezember 2021). Dass die Liegenschaft in Y.\_\_\_\_ nicht neu hätte vermietet werden können, wird von den Beschwerdeführern nicht vorgebracht. Gleich verhält es sich bei der Liegenschaft in Z.\_\_\_\_ betreffend das Café. Wer wie der Beschwerdeführer seit Jahren als Liegenschaftenhändler tätig ist, weiss, dass zeitweise auch Leerstände und schwierige Situationen mit Mietern vorliegen können. Dies ist jedoch nicht gleich ein Grund für den Verkauf der jeweiligen Liegenschaft oder – wie von den Beschwerdeführern vorgebracht – für die Rede eines «gebrannten Kinds». Zusammenfassend ist infolgedessen vorliegend von einer simulierten, rein

formell und zivilrechtlich vollzogenen Übertragung auszugehen, welche die wirtschaftlichen bzw. tatsächlichen Verhältnisse nicht widerspiegelt. Die mittels der Simulation zu vermeidende Steuer besteht einerseits in der Qualifikation als gewerbsmässiger Liegenschaftshandel, welche bei der Tochter fehlen würde (Kapitalgewinne direkte Bundessteuer und Sozialversicherungsbeiträge der AHV/IV). Andererseits ist eine privilegierte Liquidationsbesteuerung gesetzlich auf die letzten zwei Geschäftsjahre beschränkt, also hier auf das Jahr der Veräusserung der letzten Geschäftsliegenschaft (Parzelle Nr. M1182, GB U.\_\_\_\_, im März 2019) und das Vorjahr. Aus all diesen Gründen hat das Steuergericht demnach zu Recht den Rekurs der Beschwerdeführer abgewiesen.

6. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

7. Es bleibt über die Kosten des vorliegenden Verfahrens zu befinden. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'000.-- den unterliegenden Beschwerdeführern aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in derselben Höhe zu verrechnen. Ausgangsgemäss ist den Beschwerdeführern keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 21 VPO). Die Parteikosten sind wettzuschlagen.

Demgemäss wird **erkannt** :

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
  2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'000.-- werden den Beschwerdeführern auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'000.-- verrechnet.
  3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.