



**Entscheid vom 26. August 2016 (510 16 31)**

---

**Überführung ins Privatvermögen**

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter M. Zeller, R. Richner,  
Dr. Ph. Spitz, S. Schmid, Gerichtsschreiber D. Brügger

Parteien **A.**\_\_\_\_\_, vertreten durch Bando Treuhand AG, Brühlmattweg 5,  
4107 Ettingen

**Rekurrenten**

gegen

**Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft**, Rheinstrasse 33,  
4410 Liestal,

**Rekursgegnerin**

betreffend **Staatssteuer 2013**

## Sachverhalt:

1. Mit Verfügung der Staatssteuer 2013 vom 22. Januar 2015 wurden den Pflichtigen wieder eingebrachte Abschreibungen in Höhe von Fr. 123'407.-- aufgerechnet und sie zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 353'434.-- veranlagt.

2. Mit Eingabe vom 18. Februar 2015 erhob die Vertreterin der Pflichtigen mit dem Antrag, die Überführung der Stockwerkeigentumswohnung vom Geschäfts- ins Privatvermögen sei per 1. Januar 2014, dem Datum der Geschäftsaufgabe und zwar gemäss der Verkehrswertschätzung der B.\_\_\_\_ AG vom 16. Februar 2015, d.h. zu einem Wert von Fr. 390'000.--, vorzunehmen, Einsprache.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 17. März 2016 wurde die Einsprache abgewiesen. Zur Begründung führte die Steuerverwaltung aus, die selbständige Erwerbstätigkeit werde in der Praxis üblicherweise per Ende Jahr aufgegeben. An der eigenen Verkehrswertschätzung halte man fest.

4. Mit Eingabe vom 12. April 2016 erhob die Vertreterin mit den Begehren, 1. Der Einsprache-Entscheid sei aufzuheben und die Überführung per 1. Januar 2014 vorzunehmen, 2. Unter o/e-Kostenfolge, Rekurs. Zur Begründung hielt sie fest, die Steuerverwaltung sei ihrer Begründungspflicht nur unzureichend nachgekommen. Überdies sei, da die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr definitiv aufgegeben worden sei, eine separate Besteuerung vorzunehmen.

5. Mit Vernehmlassung vom 23. Mai 2016 beantragte die Steuerverwaltung die teilweise Gutheissung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, vorliegend seien die Voraussetzungen für eine separate Besteuerung erfüllt. Auf der Stockwerkeigentumswohnung laste ein Grundpfandrecht in Höhe von Fr. 449'000.--, was bei einem Fremdfinanzierungsgrad von 75% einen Verkehrswert von Fr. 599'000.-- ergebe. Zudem betrage der Nettomietzins für die Wohnung Fr. 2'200.-- pro Monat bzw. Fr. 26'400.-- pro Jahr, was bei einer Kapitalisierung mit 5.106% einen Ertragswert von Fr. 517'000.-- ergebe. Schliesslich sei eine praktisch identische

Wohnung in derselben Liegenschaft zum Preis von Fr. 740'000.-- inseriert worden. Eine Überführung habe grundsätzlich zu Verkehrswerten zu erfolgen, so dass die von den Rekurrenten eingereichte Verkehrswertschätzung, welche von einem Niederstwertprinzip ausgehe, nicht berücksichtigt werden könne. Man erachte deshalb einen Verkehrswert von Fr. 500'000.-- als sachgerecht.

6. Mit Replik vom 27. Juli 2016 machte die Vertreterin geltend, ab dem 1. August 2014 sei der Bruttomietzins von vorher Fr. 2'200.-- auf neu Fr. 2'100.-- gesenkt worden. Würden von der jährlichen Bruttomiete von Fr. 25'200.-- (= 12 Monat x Fr. 2'100.--) die im Jahr 2015 angefallenen effektiven Nebenkosten gemäss Kostenübersicht der Stockwerkeigentümerschaft in Höhe von Fr. 2'700.-- abgezogen, resultiere ein Nettomietzins von Fr. 22'500.-- (= Fr. 25'200.-- ./ Fr. 2'700.--). Werde dieser analog der Vernehmlassung der Steuerverwaltung kapitalisiert, ergebe sich ein Ertragswert von Fr. 440'000.-- (= Fr. 22'500.-- / 5.106%). Dass eine ähnliche Wohnung in der fraglichen Liegenschaft zum von der Steuerverwaltung erwähnten Preis von Fr. 740'000.-- verkauft worden sei, werde bezweifelt.

7. Anlässlich der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Begehren fest.

#### **Das Steuergericht zieht in Erwägung:**

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Vorab ist auf den formellen Einwand der Vertreterin, wonach die Steuerverwaltung ihrer Begründungspflicht im angefochtenen Einsprache-Entscheid nur unzureichend nachgekommen sei, einzugehen.

a) Im Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) drückt sich ein zentraler Gehalt prozeduraler Fairness aus. Das rechtliche Gehör dient funktional einerseits der Sachverhaltsabklärung, andererseits ist es ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht. Rechtsprechung und Lehre haben aus dem verfassungsrechtlichen Gehörsanspruch verschiedene Teilgehälte abgeleitet: den Anspruch auf vorgängige Äusserung und Mitwirkung im Verfahren, das Recht auf Akteneinsicht, auf Entscheidungsbegründung und auf Rechtsbeistand (vgl. Kiener/Rütsche/Kuhn, Öffentliches Verfahrensrecht, 2. A., N 229). Aus dem Anspruch der Parteien auf Begründung erwächst den Behörden die Pflicht, die Vorbringen tatsächlich zu hören, sorgfältig und ernsthaft zu prüfen und bei der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen. Die Behörde muss jedoch nicht alle vorgebrachten Argumente würdigen, sondern darf sich auf die Prüfung der entscheidungswesentlichen Argumente beschränken. Die Begründungsdichte genügt den verfassungsrechtlichen Standards, wenn sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheides Rechenschaft ablegen und diesen in voller Kenntnis der Sachlage gegebenenfalls anfechten kann (vgl. Kiener/Rütsche/Kuhn, a.a.O., N 243 ff.). Die Konsequenz einer Verletzung des Gehörsanspruchs ist grundsätzlich die Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Aufgrund der formellen Natur gilt dies unabhängig davon, ob der Entscheid in einem korrekten Verfahren anders oder gleich ausgefallen wäre (Häfelin/Haller/Keller/Thurnheer, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, N 839).

b) Die Steuerverwaltung hat dem Steuerpflichtigen gemäss § 123 Abs. 3 StG ihren begründeten Entscheid schriftlich und mit einer Belehrung über die Rechtsmittel zu eröffnen. Die Rechtsprechung des Bundesgerichts bejaht seit 1970 einen Begründungszwang selbst dann, wenn keine entsprechende gesetzliche Norm vorliegt, denn es entspreche allgemeinen rechtsstaatlichen Prinzipien, dass dem Rechtssuchenden die Entscheidungsgründe eröffnet würden (vgl. Jürg Stadelwieser, Die Eröffnung von Verfügungen, Diss. St. Gallen, 1994, S. 186 f.). Während es nach gängiger Praxis genügt, beim Erlass der Veranlagung die Abweichungen von der Deklaration aufzuzeigen, muss der Entscheid der Steuerverwaltung eine Begründung enthalten. Die Begründung hat die rechtlichen und tatsächlichen Erwägungen der Behörde aufzuzeigen, aufgrund derer der Entscheid getroffen wurde. Sie muss es dem Steuerpflichtigen ermöglichen, die Erfolgchancen und die Kostenrisiken eines weiteren Rechtsmittelverfahrens abzuschätzen (vgl. Ziegler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuerge-

setz des Kantons Basel-Landschaft, § 123 N 10; Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 14. Dezember 2007, 510 07 45, E. 3, [www.bl.ch/steuergericht](http://www.bl.ch/steuergericht)). Die Behörde muss sich zwar wie dargetan nicht zu allen Rechtsvorbringen einer Partei äussern, sie darf sich vielmehr auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken, aber je komplexer die Sach- und Rechtslage ist, desto höhere Anforderungen werden an die Begründungspflicht gestellt (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGE] 129 I 232, E. 3.3).

c) In ihrem Entscheid vom 17. März 2016 geht die Steuerverwaltung nach einer kurzen Darstellung des Sachverhalts sowie der Erwähnung einiger Argumente der Vertreterin in den Erwägungen auch auf deren Argumentation ein. Die Steuerverwaltung fasst sich in ihrer Begründung zu den einzelnen Punkten zwar eher kurz. Trotzdem ist deutlich erkennbar, aus welchen Gründen sie zu ihrem Schluss kommt. Dieses Erkenntnis führt dazu, dass eine Verletzung des rechtlichen Gehörs nicht feststellbar ist, zumal es der Vertreterin möglich war, auf Grundlage dieses Entscheids einen ausführlichen Rekurs zu verfassen, was ihr bei einem unzureichend begründeten Entscheid kaum gelungen wäre.

3. In materieller Hinsicht ist vorliegend die Stockwerkeigentumsparzelle Nr. S1304 (Stammgrundstück Nr. 1266) GB C.\_\_\_\_ vom Geschäfts- ins Privatvermögen überführt worden, wobei diese Privatentnahme dem Grundsatz nach unbestritten ist. Strittig und zunächst zu prüfen ist, in welchem Steuerjahr die Überführung stattgefunden hat.

a) Was einmal Geschäftsvermögenscharakter hat, behält diesen bei, solange keine Veräusserung oder Entnahme ins Privatvermögen erfolgt. Dies gilt unabhängig von der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit, aber auch bei Erbgang, Schenkung oder Verpachtung nach Aufgabe einer selbständigen Erwerbstätigkeit. Auch bei Geschäftsaufgabe bleibt die bisherige Qualifikation bis zur Beendigung der Liquidation bestehen (vgl. von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. A., 2011, S. 58 f.). Der Steuerpflichtige hat gegenüber den Steuerbehörden den eindeutigen Willen zu äussern, beispielsweise durch die Buchung einer Privatentnahme, die Liegenschaft ins Privatvermögen überführen zu wollen. Tut er dies nicht, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Liegenschaft im Geschäftsvermögen verbleibt; durch den blossen Zeitablauf kann die fragliche Liegenschaft nicht ins Privatvermögen übergehen (vgl. BGE vom 7. November 1986 i.S. K. gegen Steuerrekurskommission [heute Steuergericht] des Kantons Basel-Landschaft, publ. In : Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 57, S. 271 ff., E. 3b ; BGE vom 13. Juli 1994, publ in: SteuerRevue [StR] 1994, S. 575 ff., E. 5b). Hinter-

grund hierfür bildet die Überlegung, dass die Besteuerung eines Liquidationsgewinnes bei einer Privatentnahme zu einer wirtschaftlichen Belastung für den Eigentümer werden kann und demgemäss erst dann Platz greifen soll, wenn unumstösslich feststeht, dass der Liquidationsfall tatsächlich eingetreten bzw. gewollt ist (Reich, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 18 DBG N 42, m.w.H.).

b) Vorliegend haben die Pflichtigen gegenüber den Steuerbehörden den eindeutigen Willen geäussert, die fragliche Liegenschaft ins Privatvermögen überführen zu wollen. Die Vertreterin der Rekurrenten macht geltend, die Überführung habe am 1. Januar 2014 stattgefunden. Die Steuerverwaltung hält dafür, dies sei bereits am 31. Dezember 2013 der Fall gewesen. Dass am 1. Januar 2014 noch geschäftliche Tätigkeiten ausgeübt worden sein sollten, welche zu Aufwand und Ertrag geführt haben, wird von den Pflichtigen weder behauptet noch nachgewiesen. Daher ist von der effektiven Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit per 31. Dezember 2013 auszugehen. In diesem Punkt ist der Rekurs entsprechend abzuweisen.

4. Weiter unterliegt der Beurteilung, wie der Wert der überführten Stockwerkeigentumswohnung zu bestimmen ist.

a) Gemäss § 24 lit b StG gehören zum steuerbaren Einkommen alle Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit, namentlich aus Handel, Gewerbe, Industrie, Land- oder Forstwirtschaft sowie aus freien Berufen, Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen mit Einschluss der Liquidationsgewinne sowie aus Überführung von Geschäfts- ins Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Gleiches gilt für Beteiligungen von mindestens 20% am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, sofern der Eigentümer sie im Zeitpunkt des Erwerbs als Geschäftsvermögen erklärt. Gemäss § 25 Abs. 1 StG gilt als Kapitalgewinn von Selbständigerwerbenden gemäss § 24 Buchstabe b StG bei beweglichem Vermögen die Aufwertung in der Höhe des verbuchten Mehrwertes (lit. a), bei Veräusserung von beweglichem Geschäftsvermögen die Differenz zwischen Buchwert und Erlös (lit. b) und bei Überführung von beweglichem Geschäfts- ins Privatvermögen die Differenz zwischen Buchwert und Verkehrswert (lit. c). Wird gemäss § 25 Abs. 2 StG eine Liegenschaft aufgewertet, veräussert oder aus dem Geschäfts- ins Privatvermögen überführt, wird nur die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgebenden Einkommenssteuerwert besteuert

(wieder eingebrachte Abschreibungen). Der Wertzuwachsgegninn wird aufgrund des monistischen Systems mit der Grundstückgegninnsteuer erst beim Verkauf erfasst (§ 71 ff. StG).

b) Vorliegend beliefen sich die Anlagekosten der fraglichen Stockwerkeigentumswohnung unbestrittenermassen auf Fr. 447'118.--. Gemäss Erfolgsrechnung pro 2011 der A.\_\_\_\_ Immobilien, C.\_\_\_\_ wurden Fr. 137'118.-- abgeschrieben. Weitere Abschreibungen erfolgten nicht. Die wieder eingebrachten Abschreibungen beliefen sich damit unbestrittenermassen auf Fr. 137'118.--. Entsprechend betrug der Buchwert der fraglichen Stockwerkeigentumswohnung gemäss Bilanz per 31. Dezember 2013 der A.\_\_\_\_ Immobilien, C.\_\_\_\_ im Steuerjahr 2013 Fr. 310'000.-- (= Fr. 447'118.-- ./ Fr. 137'118.--). Strittig ist der Wert der überführten Stockwerkeigentumswohnung. Es ist daher nachstehend zu prüfen, ob bei der Überführung der Stockwerkeigentumswohnung vom Geschäfts- ins Privatvermögen von dem seitens der Steuerverwaltung in der Vernehmlassung vom 23. Mai 2016 geltend gemachten Verkehrswert von Fr. 500'000.-- auszugehen ist oder ob auf den von den Rekurrenten mit Einsprache vom 18. Februar 2015 bzw. Verkehrswertschätzung beantragten Verkehrswert in Höhe von Fr. 390'000.-- bzw. eventualiter gemäss Replik vom 27. Juli 2016 auf einen solchen in Höhe Fr. 440'000.-- abzustellen ist.

c) Gemäss § 43 StG ist der Wert der Grundstücke unter billiger Berücksichtigung des Verkehrswertes und des Ertragswertes zu ermitteln. Gemäss Doktrin und Rechtsprechung bestimmt der Ort der gelegenen Sache den Verkehrswert bei Grundstücken. Der Verkehrswert ist aufgrund von Schätzungen festzustellen, wobei die Verkehrswertschätzung nach jenen Überlegungen getroffen werden muss, die der Liegenschaftshandel üblicherweise anstellt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. Zürich 2013, § 220 N 131 und 134, m.w.H.). Es gibt verschiedene Schätzungsmethoden, um den Verkehrswert einer Liegenschaft zu ermitteln. In der Schätzungspraxis haben sich u.a. die Vergleichswertmethode, die Realwertmethode, die Ertragswertmethode und die Mischwertmethode eingebürgert (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 220 N 137; weiterführend: Das Schweizerische Schätzerhandbuch, Das umfassende und praxisorientierte Lehrbuch über die wichtigsten Immobilien-Bewertungsmethoden der Schweiz, Hrsg. Schweizerische Vereinigung kantonaler Grundstückerbewertungsexperten [SVKG], Schweizerische Schätzungsexperten-Kammer/Schweizerischer Verband der Immobilienwirtschaft [SEK/ SVIT], 4. A. Aarau 2012, S. 42 ff.). Bei der Vergleichswertmethode werden Vor- und Nachteile der zu bewertenden Liegenschaft gegenüber vergleichbaren Liegenschaften erarbeitet. Der gesuchte Verkehrswert wird mittels Zu- oder Abschlägen auf den Verkaufspreis der Vergleichsobjekte ermittelt (vgl. Das Schweizeri-

sche Schätzerhandbuch, a.a.O., S. 56 ff.). Bei der Realwertmethode steht der Realwert im Zentrum der Bewertung. Dieser setzt sich zusammen aus dem Zeitwert (Zustandswert) aller baulichen Anlagen auf einem Grundstück, den Kosten für Umgebungsarbeiten, den Baunebenkosten sowie dem Landwert. Sie wird überwiegend bei realwertorientierten Objekten verwendet, bei denen der erzielbare Ertrag im Hinblick auf den Verkehrswert eine untergeordnete oder gar keine Rolle spielt (vgl. Das Schweizerische Schätzerhandbuch, a.a.O., S. 70 ff.). Bei der Ertragswertmethode steht neben dem jährlich erzielbaren Bruttomiettertrag der Kapitalisierungssatz im Mittelpunkt der Bewertung. Sie findet hauptsächlich Anwendung bei ertragsorientierten Objekten, bei denen der Realwert im Hinblick auf den Verkehrswert eine unbedeutende oder gar keine Rolle spielt (vgl. Das Schweizerische Schätzerhandbuch, a.a.O., S. 82 ff.). Bei der Mischwertmethode wird durch Gewichtung von Real- und Ertragswert der Verkehrswert überbauter Grundstücke ermittelt. Bei dieser Methode ist es in der Schätzungspraxis üblich, den Realwert stets einmal und den Ertragswert mit einem Faktor (m) zu gewichten (vgl. Das Schweizerische Schätzerhandbuch, a.a.O., S. 116 ff.). Bei der Verkehrswertschätzung von Mehrfamilien- und Geschäftshäusern werden in der Regel sowohl der Realwert wie auch der Ertragswert berücksichtigt. Die Gewichtung dieser beiden Werte hängt von den Verhältnissen des Einzelfalles ab (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 220 N 180) (vgl. zum Ganzen: StGE vom 24. September 2009, 510 08 85, [www.bl.ch/steuergericht](http://www.bl.ch/steuergericht)). Zusammenfassend ist von einer Verkehrswertschätzung nach der Mischwertmethode auszugehen, da dieselbe die präzisesten Angaben liefert. Denn weder der Real- noch der Ertragswert alleine machen den Verkehrswert einer Liegenschaft aus, es kommt auf die richtige Gewichtung der Teilwerte an. Für die Mittelwertberechnung ist grundsätzlich von einer Gewichtung von 1 x Realwert und 2 x Ertragswert auszugehen (vgl. StGE vom 24. September 2009, a.a.O., E. 7a).

d) Die Verkehrswertschätzung, welche im Auftrag der Rekurrenten erstellt wurde, basiert zwar dem Grundsatz nach auf der Mischwertmethode, wobei die Schätzerin den Ertragswert als Verkehrswert im Sinne eines Niederstwertprinzips einsetzte und somit einen Verkehrswert in Höhe von Fr. 390'000.-- ermittelte. Der Verkehrswertschätzung ist zu entnehmen, dass Stockwerkeigentumswohnungen in diesem Preissegment relativ gut gehandelt werden könnten. Der ermittelte Verkehrswert berücksichtige einerseits den guten Zustand und andererseits die getätigten Investitionen für Unterhalt und Erneuerungen. Das Objekt befinde sich an guter Lage in C.\_\_\_\_. Die Verkehrswertschätzung geht von einem Realwert der gesamten Liegenschaft Nr. 1266 GB C.\_\_\_\_ mit 7 Wohnungen von Fr. 3'300'000.-- bzw. der fraglichen Stockwerkeigentumswohnung mit einem Anteil von 132/1000 von Fr. 440'000.-- aus, was dem Grundsatz nach nicht zu bemängeln ist. Fehlerhaft im Sinne der hiervor zitierten Praxis ist ledig-

lich, aber immerhin, dass dieser Realwert nicht in die Verkehrswertberechnung eingeflossen ist, sondern allein auf den Ertragswert abgestellt wurde.

e) Der Ertragswert ist der aufgrund des Mietertrags ermittelte Wert einer Liegenschaft. Er ergibt sich aus der Division des Mietertrags mit einem angemessenen Kapitalisierungsfaktor (vgl. Wenger/Wenger/Naegeli, Der Liegenschaftsbewerter, Handbuch auf Basis der Raumklassifizierungen des Bundesamtes für Statistik, 5. A. Zürich Basel Genf 2009, S. 26). Für die Kalkulation des Ertragswertes werden in der Praxis die aktuellen, jährlichen Mieterträge verwendet. Diese entsprechen dem vertraglich vereinbarten Mietpreis abzüglich der Nebenkosten (vgl. Scognamiglio, Immobilienbewertungsmethoden und Benchmarking, 4. A. Zürich 2008, Hrsg. Hauseigentümergebund Schweiz [HEV Schweiz], S. 31). Vorliegend geht die Verkehrswertschätzung, wie bereits hiavor gesehen, von einem Ertragswert von Fr. 390'000.-- aus. Gemäss Verkehrswertschätzung beläuft sich der Mietzins auf Fr. 1'470.-- pro Monat bzw. Fr. 17'640.-- pro Jahr. Mit Replik vom 27. Juli 2016 machen die Rekurrenten geltend, ab dem 1. August 2014 sei der Bruttomietzins von vorher Fr. 2'200.-- auf neu Fr. 2'100.-- gesenkt worden und es sei, nach Abzug von Nebenkosten im Umfang von Fr. 225.--, von einem Nettomietzins von Fr. 1'875.-- auszugehen. Per Überführungszeitpunkt am 31. Dezember 2013, welcher hier entscheidend ist, belief sich der Mietzins für die fragliche Stockwerkeigentumswohnung auf Fr. 2'200.-- pro Monat. Die erst später erfolgte Mietzinssenkung ist entsprechend nicht mehr zu berücksichtigen. Hinsichtlich der Nebenkosten rechtfertigt es sich von solchen in Höhe von Fr. 250.-- auszugehen. Der Nettomiettertrag beläuft sich demnach auf Fr. 1'950.-- (= Fr. 2'200.-- ./ Fr. 250.--) pro Monat bzw. Fr. 23'400.-- pro Jahr (= 12 Monate à Fr. 1'950.--).

f) Gemäss § 8 der Verordnung zum Steuergesetz vom 13. Dezember 2005 ist der Ertragswert von Gebäuden, die weder landwirtschaftlichen oder forstwirtschaftlichen noch gewerblichen oder industriellen Zwecken dienen, nach bestimmten Kapitalisierungssätzen zu bestimmen. Danach ergibt sich bei der Altersgruppe 2 (20 - 50 Jahre) bei einem mittelmässigen Zustand bzw. Ausbau ein Kapitalisierungszinssatz von 7%. Es stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, ob im hier strittigen Steuerjahr 2013, aufgrund des historisch tiefen Zinsniveaus, ein solch hoher Kapitalisierungszinssatz, welcher sich aus dem Basiszinssatz und Zuschlägen für Betriebskosten und Unterhalt, Verwaltungskosten, Mietzinsrisiko und Rückstellungsbedarf in Höhe von 2.03% zusammensetzt (vgl. Das Schweizerische Schätzerhandbuch, a.a.O., S. 343), noch sachgerecht ist oder ob nicht als Grundlage für die Festlegung des Basiszinssatzes der Zinssatz für die erste Hypothek heranzuziehen ist (vgl. Das Schweizerische Schätzerhandbuch, a.a.O., S. 86 ff.), zumal auch § 9 Abs. 2 lit. a der Verordnung zum Gesetz

über die Erbschafts- und die Schenkungssteuer vom 16. Juni 1981 (VO ESchStG) für die Berechnung des Verkehrswertes für Mehrfamilienhäuser je nach Alter und Zustand von einem Kapitalisierungssatz zwischen 1 ½ und 2 ½% über dem Zinssatz für 1. Hypotheken der Basellandschaftlichen Kantonalbank ausgeht. Die durchschnittliche Verzinsung für Hypothekarforderungen betrug im Jahr 2013 gemäss Bundesamt für Statistik 2.02% (vgl. [www.bfs.admin.ch](http://www.bfs.admin.ch)). Der Kapitalisierungszinssatz würde sich demnach auf 4.05% (= 2.03% + 2.02%) belaufen. Da für die Festlegung des Basiszinssatzes indes auch die vergangene Zinssituation mitzubersichtigen ist (vgl. Das Schweizerische Schätzerhandbuch, a.a.O., S. 89), erscheint es für das hier strittige Steuerjahr 2013 als angemessen, den Kapitalisierungszinssatz auf 4.5% festzulegen. Dies gilt umso mehr, als auch in der von der Vertreterin der Rekurrenten ins Recht gelegten Verkehrswertschätzung mit einem Kapitalisierungssatz in dieser Höhe gerechnet wurde. Entsprechend beläuft sich der Ertragswert der strittigen Stockwerkeigentumswohnung auf Fr. 520'000.-- (= Fr. 23'400.-- / 4.5%).

g) Zusammenfassend ergibt sich demnach folgende Mittelwertberechnung:

Realwert	1 x	Fr. 440'000.--	
Ertragswert	2 x	<u>Fr. 1'040'000.--</u>	(2 x Fr. 520'000.--)
Subtotal		Fr. 1'480'000.--	
		÷ 3 =	
Mittelwert		Fr. 493'333.--	

h) Dass der hiavor errechnete Mittelwert sachgerecht ist, ergibt sich überdies aus einem Vergleich mit der auf der Stockwerkeigentumswohnung lastenden Hypothek gemäss Bilanz per 31. Dezember 2013 der A.\_\_\_\_ Immobilien, C.\_\_\_\_ in Höhe von Fr. 420'000.--. Ob es sich dabei lediglich um eine 1. oder auch um eine 2. Hypothek handelt, ist nicht ersichtlich. Selbst unter der Annahme einer 2. Hypothek und einer Belehnung von 80% ergebe sich ein Verkehrswert von Fr. 525'000.-- (= Fr. 420'000.-- / 80%).

i) Dasselbe ergibt sich aus einem Vergleich mit zwei Übertragungen von Stockwerkeigentumswohnungen auf demselben Stammgrundstück Nr. 1266 GB C.\_\_\_\_. Wie die Rekurrenten richtig vermuten, fand zwar kein Verkauf einer Stockwerkeigentumswohnung zum Preis von Fr. 740'000.-- statt. Verkauft wurde indes im Jahr 2013 eine Stockwerkeigentumswohnung mit einem Anteil von 130/1000 zu einem Preis von Fr. 560'000.--. Weiter wurde im Jahr 2015 mittels Kauf- und Schenkungsvertrag eine Stockwerkeigentumswohnung mit einem Anteil von ebenfalls 130/1000 zu einem Preis von Fr. 600'000.-- übertragen. Beide Wohnungen sind leicht

kleiner als die vorliegend strittige mit einem Anteil vom 132/1000 und die Übertragungen fanden im strittigen Steuerjahr bzw. nachher statt, so dass es sich um vergleichbare Objekte handelt.

j) Aus alledem ergibt sich, dass der seitens der Steuerverwaltung mit Vernehmlassung vom 23. Mai 2016 beantragte Verkehrswert von Fr. 500'000.-- nicht zu bemängeln ist. Auch in diesem Punkt ist der Rekurs entsprechend abzuweisen.

5. Schliesslich unterliegt der Beurteilung, wie der Liquidationsgewinn zu besteuern ist.

a) Mit Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2013 vom 22. Januar 2015 wurden die wiedereingebrachten Abschreibungen aufgerechnet und damit ordentlich besteuert. Die Pflichtigen beantragen, dass der Überführungsgewinn separat zu besteuern ist. Davon geht auch die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung vom 23. Mai 2016 aus.

b) Wird gemäss § 36<sup>bis</sup> StG die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, so wird die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen besteuert. Einkaufsbeiträge zur Schliessung von Deckungslücken innerhalb der beruflichen Vorsorge sind abziehbar. Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen, so wird die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, für den der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs in die berufliche Vorsorge nachweist, in gleicher Weise wie Kapitalleistungen aus Vorsorge gemäss § 36 StG erhoben. Für die Bestimmung des auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven anwendbaren Steuersatzes gemäss § 34 Abs. 1 StG ist ein Fünftel dieses Restbetrags massgebend, wobei der Steuersatz mindestens 5% beträgt. Die Sozialabzüge gemäss § 33 und § 34 Abs. 4 StG werden nicht gewährt. Die gleiche Besteuerung gilt auch für den überlebenden Ehegatten, die anderen Erben und die Vermächtnisnehmer, sofern sie das übernommene Unternehmen nicht fortführen; die steuerliche Abrechnung erfolgt spätestens fünf Kalenderjahre nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers.

c) Da die vorgenannten Voraussetzungen vorliegend unbestrittenermassen erfüllt sind, ist der Liquidationsgewinn im Sinne von § 36<sup>bis</sup> StG separat zu besteuern. In diesem Punkt ist der Rekurs entsprechend gutzuheissen.

d) Die von der Steuerverwaltung mit Verfügung der Staatssteuer 2013 vom 22. Januar 2015 vorgenommene Aufrechnung von wiedereingebrachten Abschreibungen in Höhe von Fr. 123'407.-- erfolgte damit zu Unrecht. Entsprechend ist das steuerbare Einkommen auf Fr. 230'027.-- (= Fr. 353'434.-- ./ Fr. 123'407.--) zu reduzieren.

e) In quantitativer Hinsicht ergibt sich hinsichtlich des Liquidationsgewinnes folgendes. Wird gemäss § 25 Abs. 2 StG eine Liegenschaft aufgewertet, veräussert oder aus dem Geschäfts- ins Privatvermögen überführt, wird nur die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgebenden Einkommenssteuerwert besteuert (wieder eingebrachte Abschreibungen). Die wieder eingebrachten Abschreibungen belaufen sich vorliegend wie bereits weiter oben festgestellt auf Fr. 137'118.-- (= Fr. 447'118.-- ./ Fr. 310'000.--). Davon sind Rückstellungen für die AHV in Höhe von 10% der Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit gemäss dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 in Abzug zu bringen. Gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Gemäss Art. 18 Abs. 2 DBG zählen zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäfts- ins Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten. Anders als bei der Staatssteuer, wo bei der Überführung lediglich die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgebenden Einkommenssteuerwert besteuert wird und der Wertzuwachsgeinn erst beim Verkauf mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst wird, ist bei der direkten Bundessteuer die Differenz zwischen dem Veräusserungs- bzw. Verkehrswert und dem Buchwert steuerbar. Wie hiavor gesehen, betrug der Verkehrswert der überführten Stockwerkeigentumswohnung Fr. 500'000.-- und der Buchwert gemäss Bilanz per 31. Dezember 2013 der A.\_\_\_\_ Immobilien, C.\_\_\_\_ Fr. 310'000.--, so dass sich der Buchgeinn auf Fr. 190'000.-- belief. Entsprechend belaufen sich die Rückstellungen für die AHV auf Fr. 19'000.-- und der Liquidationsgeinn, welcher gemäss § 36<sup>bis</sup> StG separat zum Mindestsatz von 5% zu besteuern ist, auf Fr. 118'118.-- (= Fr. 137'118.-- ./ Fr. 19'000.--).

Insgesamt ist der Rekurs damit teilweise gutzuheissen.

6. Es bleibt über die Kosten des Rekursverfahrens zu befinden.

a) Die Rekurrenten sind mit ihren Begehren zu rund einem Drittel durchgedrungen, womit ihnen reduzierte Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 660.-- aufzuerlegen sind (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO] vom 16. Dezember 1993).

b) Nach § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO kann bei Beschwerden in Steuersachen der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Für die beiden Parallelverfahren Staats- und direkte Bundessteuer 2013 machte die Vertreterin der Pflichtigen mit Eingabe vom 27. Juli 2016 eine Parteientschädigung in Höhe von insgesamt Fr. 6'042.15 geltend, welche sich aus den Rechnungen vom 5. März 2015 in Höhe von Fr. 1'271.70, vom 7. April 2015 in Höhe von Fr. 1'620.--, vom 10. Februar 2016 in Höhe von Fr. 45.90, vom 14. Juni 2016 in Höhe von Fr. 1'273.95, aufgelaufenen Aufwendungen bis zum 22. Juli 2016 in Höhe von Fr. 534.60 sowie geschätzten Aufwendungen inkl. Gerichtsteilnahme in Höhe von Fr. 1'296.--, je inkl. Mehrwertsteuer (MWST) zusammensetzte. Da vorliegend nur Bemühungen, die im Rekursverfahren entstanden sind, berücksichtigt werden können, fallen die Rechnungen vom 5. März 2015, vom 7. April 2015 sowie 10. Februar 2016 betreffend die Einspracheverfahren Staats- und direkte Bundessteuer 2013 von vornherein ausser Betracht. Für das Rekursverfahren ist damit von einer Parteientschädigung von Fr. 3'104.55 (= Fr. 1'273.95 + Fr. 534.60 + Fr. 1'296.--) auszugehen, welche sich aus 15.97 Stunden à Fr. 180.-- zuzüglich MWST von Fr. 229.95 zusammensetzt. Der gerichtlich anerkannte Stundensatz für Anwälte von Fr. 250.-- darf nicht für die berufsmässige Vertretung durch Treuhandfirmen übernommen werden. Die Verschiedenartigkeit des Ausbildungsweges und der Kostenstruktur sowie die häufig forensische Tätigkeit durch Pflichtmandate rechtfertigen eine unterschiedliche Handhabung. Nichtanwältlichen Vertretungen wird vor Gericht deshalb nur ein Stundenansatz von Fr. 150.-- zugestanden (vgl. Entscheid des Kantonsgericht des Kantons Basel-Landschaft vom 17. Juni 2009, publ. in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Bd. XIX, S. 559 ff.). Der geltend gemachte Betrag ist entsprechend auf Fr. 2'592.-- (16 Stunden à Fr. 150.-- zuzüglich MWST) zu reduzieren. Ausgehend von einem Betrag von Fr. 1'296.-- (= Fr. 2'592.-- / 2) für das vorliegende Verfahren betreffend Staatssteuer 2013 ist den Rekurrenten entsprechend ihrem teilweisen Obsiegen im Umfang von rund einem Drittel eine reduzierte Parteientschädigung in Höhe von Fr. 432.-- inkl. MWST (= Fr. 1'296.-- / 3) zu Lasten der Steuerverwaltung zuzusprechen.

### **Demgemäss wird erkannt:**

- ://: 1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen.
2. Die Steuerverwaltung wird angewiesen, den Einsprache-Entscheid vom 17. März 2016 sowie die Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2013 vom 22. Januar 2015 wie folgt abzuändern:
- 2.1 Das steuerbare Einkommen ist auf Fr. 230'027.-- zu reduzieren.
- 2.2 Der Liquidationsgewinn in Höhe von Fr. 118'118.-- ist gemäss § 36<sup>bis</sup> StG separat zum Mindestsatz von 5% zu besteuern.
3. Die Rekurrenten haben reduzierte Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 660.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 70.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden. Der zu viel bezahlte Kostenvorschuss von Fr. 340.-- wird ihnen zurückerstattet.
4. Die Steuerverwaltung hat den Rekurrenten eine reduzierte Parteientschädigung in Höhe von Fr. 432.-- (inkl. Auslagen und MWST) zu bezahlen.
5. Mitteilung an die Vertreterin, für sich und zhd. der Rekurrenten (2), die Gemeinde C.\_\_\_\_ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).