



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

vom 2. Februar 2022 (810 21 174)

Steuern und Kausalabgaben

**Grundstückgewinnsteuer / Bestimmung des Verkehrswerts vor 20 Jahren / Annahme ei-
ner un bebauten Fläche trotz altrechtlicher Baubeschränkungs dienstbarkeit im Rahmen
einer rückwirkenden fiktiven Verkehrswertschätzung**

Besetzung Vorsitzender Niklaus Ruckstuhl, Kantonsrichter Stefan Schulthess,
Markus Clausen, Hans Furer, Jgnaz Jermann, Gerichtsschreiber
Sandro Jaisli

Beteiligte **A.**_____, Beschwerdeführer, vertreten durch Christian Haidlauf, Advoka-
kat,

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft
(Abteilung Steuergericht)**, Kreuzbodenweg 1, 4410 Liestal, Be-
schwerdegegner

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rechtsdienst,
Rheinstrasse 33, Postfach, 4410 Liestal, Beschwerdegegnerin

Betreff Grundstückgewinnsteuer
(Urteil des Steuer- und Enteignungsgerichts des Kantons Basel-Land-
schaft, Abteilung Steuergericht vom 19. März 2021)

A. A.____ übernahm die Liegenschaftsparzelle Nr. 3543 (nachfolgend Parzelle) des Grundbuches B.____, welche sich in der Bauzone W1 befindet, mit Erbteilungsverträgen vom 24. Juli 2017 und 16. April 2018 zu Alleineigentum. Diese Parzelle veräusserte er anschliessend mit Kaufvertrag vom 15. August 2018 zu einem Verkaufspreis von Fr. 3'250'000.--. Mit Veranlagungsverfügung Nr. 18/2598 vom 5. März 2019 ermittelte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) einen steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. 408'655.-- und veranlagte A.____ basierend darauf mit einer Grundstückgewinnsteuer von Fr. 102'163.--.

B. Mit Einspracheentscheid vom 9. März 2020 hiess die Steuerverwaltung die dagegen erhobene Einsprache teilweise gut.

C. Der gegen diesen Einspracheentscheid erhobene Rekurs vom 8. April 2020 hiess das Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht) mit Entscheid Nr. 510 20 41 vom 19. März 2021 teilweise gut und wies die Steuerverwaltung an, die Baunebenkosten bei der Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinns mit 15% statt nur mit 10% des Zustandwertes des Gebäudes zu berücksichtigen.

D. Gegen diesen Entscheid erhob A.____, vertreten durch Christian Haidlauf, Advokat, mit Eingabe vom 12. Juli 2021 beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), Beschwerde mit den unter Kosten- und Entschädigungsfolge gestellten Anträgen: (1) Das Urteil des Steuer- und Enteignungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, vom 19. März 2021 sei aufzuheben, der steuerbare Grundstückgewinn sei auf CHF 0.00 festzusetzen und auf die Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer sei zu verzichten. (2) Eventualiter sei das Urteil des Steuer- und Enteignungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, vom 19. März 2021 aufzuheben und die Angelegenheit zur materiellen Neu Beurteilung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. (3) Die Angelegenheit sei an das Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, zur Neuverlegung der ordentlichen und ausserordentlichen Kosten für das vor ihm geführte Verfahren zurückzuweisen. Zur Begründung führte der Beschwerdeführer im Wesentlichen aus, dass im Rahmen der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer die Gestehungskosten nicht korrekt ermittelt worden seien, indem einerseits die Berechnung des Verkehrswerts vor 20 Jahren falsch ausgefallen sei und andererseits auch die dem Verkäufer angefallenen Verkaufskosten zu Unrecht nur teilweise berücksichtigt worden seien.

E. Mit Eingaben vom 20. und 23. Juli 2021 liess sich die Steuerverwaltung vernehmen und beantragte die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

F. Mit Eingabe vom 30. Juli 2021 liess sich das Steuergericht vernehmen und beantragte unter Verweisung auf den angefochtenen Entscheid die kostenfällige Abweisung der Beschwerde respektive eine reformatio in peius.

G. Mit Verfügung vom 29. September 2021 wurde der Fall der Kammer zur Beurteilung überwiesen.

H. Mit Schreiben vom 29. Oktober 2021 reichte der Vertreter des Beschwerdeführers seine Honorarnote ein.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung** :

1. Nach § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 und § 43 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), angefochten werden. Nach § 131 Abs. 2 lit. a StG ist die steuerpflichtige Person zur Beschwerde befugt. Da alle formellen Voraussetzungen gemäss §§ 43 ff. VPO erfüllt sind, ist auf die frist- und formgerecht erhobene 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. Im Verfahren vor Kantonsgericht reichte der Beschwerdeführer neu ein Bestätigungsschreiben der Gemeinde C.____ vom 13. Juli 2021 ein, in welchem der Gemeinderat festhielt, dass davon ausgegangen werden könne, dass er bereits im Jahr 1998 einer Abänderung der Personaldienstbarkeit zugestimmt hätte. Da gemäss § 6 Abs. 3 VPO die Parteien bei Beschwerden in Steuersachen auch neue Anträge, Behauptungen und Beweismittel vorbringen können, stellt dieses nachgereichte Bestätigungsschreiben ein zulässiges Novum dar, welches in den nachfolgenden Erwägungen zu berücksichtigen ist. 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 (vgl. Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV], vom 10. August 2016 [810 16 9] E. 7.2).

3. Streitgegenstand im vorliegenden Verfahren bildet die Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinns und die gestützt darauf berechnete Grundstückgewinnsteuer. Materiell ist insbesondere die Berechnung der Gestehungskosten (sog. Anlagekosten) strittig. Zu prüfen ist in diesem Zusammenhang einerseits die Art und Weise der Ermittlung des Erwerbspreises in Form des Ersatzwertes "Verkehrswert vor 20 Jahren" und andererseits der zum Abzug zugelassene Umfang der anrechenbaren Aufwendungen von mit dem Verkauf der Parzelle verbundenen Ausgaben (sog. Verkaufskosten).

4. Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen nach § 71 StG der Grundstückgewinnsteuer. Der Grundstückgewinn ist nach § 75 Abs. 1 StG der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten oder Anlagekosten, d.h. den Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen, übersteigt (Urteil des Bundesgerichts 2C_421/2018 vom 13. Mai 2019 E. 2.2). Auch das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 schreibt in Art. 12 Abs. 1 die Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer vor. Darüber hinaus bleibt das StHG aber

vage und enthält nur wenige Vorgaben an die Kantone (vgl. BGE 143 II 382 E. 2.1; Urteil des Bundesgerichts 2C_421/2018 vom 13. Mai 2019 E. 2.2; BERNHARD ZWAHLEN/NAZTALIE NYFFENEGGER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 3. Aufl., Basel 2017, N 2 zu Art. 12). Es äussert sich namentlich zur Ermittlung des steuerbaren Gewinns nur in allgemeiner Weise. Entsprechend den ihnen belassenen Freiräumen haben die Kantone die Besteuerung der Grundstückgewinne nicht einheitlich geregelt (vgl. BGE 134 II 124 E. 3.2; Urteil 2C_589/2014 vom 27. März 2015 E. 3.2). Die basellandschaftliche Grundstückgewinnsteuer folgt dem monistischen System, welches auch Zürcher System genannt wird, und erfasst einheitlich sowohl private als auch geschäftliche Grundstückgewinne (Urteil des Bundesgerichts 2C_230/2017 vom 26. Januar 2018 E. 2.1.2; KGE VV vom 26. September 2018 [810 18 58] E. 3.3; THOMAS P. WENK, in Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 71 N 5).

5.1 Zunächst ist die Ermittlung des Ersatzwertes "Verkehrswert vor 20 Jahren" zu prüfen. Diese Verkehrswertschätzung ist durch eine rückwirkende Fiktion auf die relevanten Rechtsgrundlagen und tatsächlichen Verhältnisse im Jahr 1998 vorzunehmen.

5.2.1 Die Vorinstanz führte dazu aus, dass die Steuerverwaltung zu Recht die ganze Parzelle als vollständig überbaut betrachtet habe. Die Steuerverwaltung sei der Ansicht, dass die Gemeinde im Jahr 1998 bewusst eine lockere Hangbebauung gewollt habe, weshalb man das Land nicht mehrfach hätte überbauen oder abparzellieren können. Vorliegend seien ausschliesslich die rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse im Jahr 1998 massgebend. Im Jahr 1998 sei auf der Parzelle eine Baubeschränkung eingetragen gewesen, welche nur ein einziges Einfamilienhaus auf dem 2'344m² grossen Grundstück zugelassen beziehungsweise eine Aufteilung der Parzelle verunmöglicht habe. Sämtliche seither eingetretenen Änderungen seien unbeachtlich. Deshalb sei auch nicht relevant, dass die vorgenannte Baubeschränkung mit Zustimmung der Gemeinde C.____ im Jahr 2017 gelöscht und durch eine neue Baubeschränkung ersetzt worden sei. Es spiele keine Rolle, dass sich die Parzelle zum heutigen Zeitpunkt aufteilen liesse, denn in rückwirkender Betrachtungsweise bestehe keine Abparzellierungsmöglichkeit. Folglich sei das Grundstück im Sinne von § 4 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (ESchStV) vom 16. Juni 1981 ganzheitlich als überbaut zu betrachten und der Landwert ausnahmslos nach dem um 30% reduzierten Verkehrswert von Grund und Boden zu ermitteln.

5.2.2 Die Steuerverwaltung ist gleicher Ansicht. Ergänzend führte sie aus, dass das Schreiben des Gemeinderates vom 13. Juli 2021 (vgl. dazu E. 2 hiervor) als reine Spekulation zu betrachten sei, da dieser vor 20 Jahren ganz anders zusammengesetzt gewesen sei, was ein retrospektives Voraussehen dessen Willensbildung und Entscheidungsfindung verunmögliche. Zudem sei das totalrevidierte kantonale Raumplanungs- und Baugesetz erst am 1. Januar 1999 in Kraft getreten. Das darauf basierende Zonenreglement der Gemeinde C.____ datiere denn auch erst vom 22. November 2005. Unabhängig davon werde eine verdichtete Bauweise raumplanerisch bevorzugt in Zentrumnähe (Bahnhof etc.) und in Zonen mit Quartierpflicht vorgenommen, was auf die vorliegende Wohnzone W1 (eingeschossige Wohnbauten am äussersten Rand der Gemeinde in

Hanglage) nicht zutreffen. Wäre der Parzellierung bereits 1998 zugestimmt worden, hätte das daraufstehende Gebäude aufgrund seiner Lage und Ausbreitung wohl abgebrochen werden müssen. Aufgrund des vorliegend massgeblichen Kongruenzprinzips dürfte diesfalls der Wert des Gebäudes aber nicht mehr zu den Gestehungskosten gerechnet werden.

5.3.1 Der Beschwerdeführer führte dagegen aus, dass er und seine beiden Schwestern im Rahmen der Erbteilung von den Liegenschaftswerten gemäss Vorbescheid der Steuerverwaltung vom 26. Januar 2016 ausgegangen seien und basierend darauf die Übernahmewerte so festgelegt hätten, dass keine Grundstückgewinnsteuer resultiere. Entsprechend seien bei den Anteilen der beiden Schwestern im Rahmen der Erbteilung auch keine Abzüge für latente Grundstückgewinnsteuern vorgenommen worden. Im Zeitpunkt der Erbteilung sei für alle Beteiligten klar gewesen, dass die Liegenschaft in zwei Parzellen aufgeteilt werden könnte. Entsprechend sei bereits im Januar 2017 bei der Gemeinde ein Antrag auf Löschung des damals noch bestehenden Parzellierungsverbots gestellt worden. Die Gemeinde habe daraufhin ausgeführt, dass die neu zu bebauende Parzelle eine Mindestfläche von 1'000m² aufzuweisen habe, damit eine Abparzellierung vorgenommen werden könne. Die anschliessend von der D.____ AG vorgenommene Berechnung der Überbaubarkeit habe ergeben, dass die Parzelle ohne weiteres in zwei Parzellen aufgeteilt werden könne, wobei sich auf der einen Parzelle mit einer Fläche von 1'244m² das bestehende Gebäude befände. Die andere Parzelle mit einer Fläche von 1'100m² würde sodann (vorerst noch) unbebaut bleiben. Diese Möglichkeit der Abparzellierung sei dann auch in einem neuen Dienstbarkeitsvertrag festgehalten worden, welcher im Juni 2018 öffentlich beurkundet und im Grundbuch eingetragen worden sei. Es sei zudem davon auszugehen, dass die Gemeinde C.____ einer solchen Abänderung des Dienstbarkeitsvertrages bereits im Jahre 1998 zugestimmt hätte.

5.3.2 Der Beschwerdeführer führte deshalb weiter aus, dass zur Eruierung der Verhältnisse im Jahr 1998 nicht auf das mittels Dienstbarkeitsvertrag vom 1. Juli 1960 geregelte Parzellierungsverbot abgestellt werden dürfe. Entscheidend seien vielmehr objektive Bestimmungen wie öffentlich-rechtliche Vorgaben in Zonenvorschriften, welche sowohl vor 20 Jahren als auch heute die Möglichkeit einer Abparzellierung im zuvor beschriebenen Sinne vorgesehen hätten. Entsprechend müsse vorliegend für eine Fläche von 1'100m² § 4 Abs. 2 ESchStV Anwendung finden, wonach die entsprechende Fläche zum vollen Verkehrswert für unbebautes Land bewertet werden müsse. Der gesamte Land- und Gebäudewert würde dann indexiert Fr. 3'152'230.50 betragen.

5.4.1 Als Erwerbspreis gilt nach § 77 Abs. 1 StG der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers. Ist der Kaufpreis nicht feststellbar, so gilt nach § 77 Abs. 2 StG der Verkehrswert im Zeitpunkt des Erwerbes als Kaufpreis. Liegt der Erwerb mehr als 20 Jahre zurück, so bestimmt sich der Erwerbspreis gemäss § 77 Abs. 3 StG nach dem Verkehrswert des Grundstückes vor 20 Jahren, sofern kein höherer Erwerbspreis nachweisbar ist. Dieser Verkehrswert vor 20 Jahren stellt ein Ersatzwert im Sinne von Art. 12 Abs. 1 StHG dar (PETER CHRISTEN, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss. Liestal 1998, S. 170). Diese vom Gesetz statuierte Regelung wirkt sich stets zugunsten der steuerpflichtigen Person aus (Urteil

des Bundesgerichts 2C_421/2018 vom 13. Mai 2019 E. 2.4; WENK, a.a.O., § 77 N 6 f.). Das Gesetz versteht unter dem Erwerbspreis vor 20 Jahren nicht den Steuerwert, sondern den effektiven Verkehrswert.

5.4.2 Der Verkehrswert eines Grundstücks entspricht sodann dem Preis, der hierfür im gewöhnlichen Geschäftsverkehr am fraglichen Bewertungszeitpunkt am Ort der gelegenen Sache mutmasslich zu erzielen gewesen wäre (CHRISTEN, a.a.O., S. 171: sog. mittlerer Preis für Grundstücke gleicher oder ähnlicher Grösse, Lage und Beschaffenheit in der betreffenden Gegend). Gewöhnlicher Geschäftsverkehr ist der Handel am freien Markt, bei dem sich die Preise nach den marktwirtschaftlichen Gegebenheiten auf der Grundlage von Angebot und Nachfrage bilden, bei dem jeder Vertragspartner ohne Zwang und nicht aus Not, sondern freiwillig und in Wahrung seiner eigenen Interessen zu handeln in der Lage ist (vgl. Baselbieter Steuerbuch, Band 3, Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer, 77 Nr. 1). Beim Verkehrswert handelt es sich um einen objektiven Wert, der sich auf das Grundstück als solches bezieht und nicht von den persönlichen Verhältnissen des Eigentümers abhängt. Massgebend sind deshalb die Eigenschaften des Grundstückes und die ihm anhaftenden rechtlichen und tatsächlichen Vorteile und Lasten, die im Veräusserungsfalle auf den neuen Eigentümer übergehen; einzig hiernach bestimmt sich der mutmasslich erzielbare Kaufpreis (Urteil des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft 510 14 50 vom 14. November 2014 E. 3b; CHRISTEN, a.a.O., S. 171).

5.4.3 Bei der Feststellung des Verkehrswerts vor 20 Jahren eines überbauten Grundstücks sind der Land- und der Gebäudewert zunächst getrennt zu berechnen (CHRISTEN, a.a.O., S. 172; vgl. auch die Wortlaute von § 4 und § 6 ESchStV). Der Verkehrswert von Gebäuden wird ausgehend vom Realwert ermittelt. Nach Praxis der Steuerverwaltung gilt dabei die von der Basellandschaftlichen Gebäudeversicherung festgesetzte und im massgeblichen Bewertungszeitpunkt gültige Versicherungssumme als Realwert. Das Alter des Gebäudes wird mittels eines Abzuges vom Realwert berücksichtigt (WENK, a.a.O., § 77 N 10). Gemäss konstanter Praxis der Steuerverwaltung wird der Landwert dagegen nach der statistischen Methode ermittelt, mit welcher verglichen wird, welche Preise in der nahen Umgebung des fraglichen Grundstücks zur betreffenden Zeit bezahlt worden sind (CHRISTEN, a.a.O., S. 172 f.). Ausgangspunkt für die Verkehrswertschätzung nach der statistischen Methode bilden daher die vorhandenen Vergleichspreise. Dazu sind Vergleichspreise von Handänderungen unter Dritten heranzuziehen. Als vergleichbar können dabei Handänderungen gelten, welche Grundstücke betreffen, die zur Zeit des Bewertungsstichtags oder zuvor gehandelt wurden. Handänderungen, die erst nach dem Bewertungsstichtag erfolgt sind, können nur insofern berücksichtigt werden, als sie über eine bis zum Stichtag bestehende Preisentwicklung Auskunft geben. Als vergleichbar können dabei Handänderungen an (möglichst nahe gelegenen) Grundstücken herangezogen werden, die lage-, zonen- und formmässig sowie hinsichtlich Erschliessungsgrad dem Schätzobjekt gleich oder ähnlich sind (Urteil des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft 510 14 50 vom 14. November 2014 E. 3b m.w.H.). Zur Vornahme dieser Verkehrswertschätzung sind gemäss Praxis der Steuerverwaltung und der Vorinstanz die Bestimmungen der ESchStV (vgl. insb. § 4 und § 6) analog anwendbar (vgl. Baselbieter Steuerbuch, Band 3, Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer, 77 Nr. 1 m. w. H. und 83 Nr.1; so auch WENK, a.a.O., § 77 N12). Nach § 4 Abs. 1 ESchStV ist vom so ermittelten Landwert eines überbauten Grundstücks ein Abzug von einem Drittel vorzunehmen (WENK, a.a.O., §

77 N 9). Lässt sich dagegen vom Umschwung weiteres überbaubares Areal (sog. Landreserve) abtrennen, ist dieses nach § 4 Abs. 2 ESchStV zum vollen Verkehrswert zu bewerten.

5.4.4 Für die Berechnung des Landwertes bei überbauten Grundstücken ist deshalb vorerst der Landbedarf für die vorhandenen Bauten festzustellen. Übersteigt die Grundstücksfläche den zonenkonformen Landbedarf, muss der Landwert der Mehrfläche, sei es als Mehrumschwung oder als Landreserve, hinzugerechnet werden. Als Mehrumschwung wird jene Mehrfläche betrachtet, welche nicht abgetrennt, überbaut oder anderweitig genutzt werden kann. Demgegenüber gilt eine Mehrfläche als Landreserve, wenn sie aufgrund der tatsächlichen baulichen Nutzungsmöglichkeiten ohne wesentliche Beeinträchtigung des überbauten Teils des Grundstücks abgetrennt und überbaut werden könnte. Dabei ist nicht erforderlich, dass das noch unbebaute Land bereits abparzelliert sein muss. Ausreichend ist vielmehr die theoretische Abparzellierungsmöglichkeit einer Landreserve, das heisst ob sich im massgebenden Zeitpunkt eine sinnvolle und baulich nutzbare Fläche vom Grundstück abtrennen lässt. Gemäss einer Entscheidung der St. Galler Verwaltungsrekurskommission sei bei Einfamilienhäusern ein Mehrumschwung nur sehr zurückhaltend auszuscheiden, da sich eine Landreserve in dieser Objektkategorie in der Regel werterhöhend auswirke (Entscheidung der St. Galler Verwaltungsrekurskommission, Abteilung II/2, II/2-2013/6 vom 3. Juni 2014 E. 4a.aa). Die Steuerverwaltung konkretisierte in ihren Vernehmlassungen § 4 Abs. 2 ESchStV dahingehend, dass die abtrennbare und bebaubare Grundfläche erfahrungsgemäss mindestens um die 400-500 m² umfassen sollte, damit diese separat an Dritte zur baulichen Nutzung verkauft werden könnte.

5.5 Nach dem Gesagten ist festzuhalten, dass die Frage, unter welchen Voraussetzungen im Einzelfall Landreserven im Sinne von § 4 Abs. 2 ESchStV vorliegen, auslegungsbedürftig ist. Der Sinn und Zweck dieser Ordnungsbestimmung ist dagegen klar: Sie soll dem Umstand Rechnung tragen, dass auf vielen Grundstücken mit bestehender Überbauung nicht das gesamte bauliche Potenzial ausgeschöpft ist. Solche Grundstücke weisen demnach einen höheren Wert auf als zonenrechtlich vollständig überbaute Parzellen. Es ist weiter festzuhalten, dass es sich bei § 4 Abs. 2 ESchStV nicht um eine Kann-Vorschrift, sondern um eine zwingende Bestimmung handelt. Dies bedeutet, dass die Veranlagungsbehörde abtrennbares und überbaubares Land im Sinne von § 4 Abs. 2 ESchStV ohne Ermessensspielraum immer zum vollen Verkehrswert im Sinne von § 6 ESchStV bewerten müssen. Schliesslich ist festzustellen, dass die am 1. Juli 1981 in Kraft getretene ESchStV im Jahr 1998 geltendes Recht war und entsprechend für die rückwirkende fiktive Verkehrswertschätzung der Parzelle bei der Ermittlung des Verkehrswerts vor 20 Jahren zu berücksichtigen und gegebenenfalls auch anzuwenden ist.

5.6 Dementsprechend ist nachfolgend weiter die Abtrennbarkeit (Parzellierung) und Überbaubarkeit der geltend gemachten Landreserve im Umfang von 1'100m² anhand der im Jahr 1998 geltenden zonenrechtlichen Vorschriften der Gemeinde C._____ zu prüfen. Die Parzelle weist eine Fläche von 2'344m² auf und liegt in der Zone W1. Im Jahr 1998 galt in C._____ das Zonenreglement Siedlung vom 9. Januar 1995. Dieses enthielt betreffend die zulässige Ausnutzungs- und Bebauungsziffer für Bauten in der Zone W1 genau die gleiche Regelung wie das aktuelle Zonenreglement Siedlung vom 22. November 2005, und zwar eine Ausnutzungs- und Bebauungsziffer von 35% und eine Bebauungsziffer von 20%. Unter Vornahme einer fiktiven Aufteilung des Grundstücks in zwei

Parzellen, und zwar in eine von 1'100m² unbebaut und eine von 1'244m² bebaut, bedeutet dies, dass auf der unbebauten Parzelle im Jahr 1998 ein zusätzliches Gebäude mit einer Grundfläche von maximal 220m² und einer Bruttogeschossfläche von maximal 385m² hätte gebaut werden können, und zwar ohne dass das bestehende Haus hätte abgerissen werden müssen. Nach dem Gesagten erweist sich die gegenteilige Auffassung der Steuerverwaltung als falsch und es ist weiter festzustellen, dass die Parzelle auch gemäss den im Jahr 1998 geltenden zonenrechtlichen Vorschriften der Gemeinde C.____ über "weiteres abtrennbares und grundsätzlich überbaubares Areal" im Sinne von § 4 Abs. 2 ESchStV verfügt hatte.

5.7.1 Dagegen stand der zonenrechtlich grundsätzlich zulässigen Abparzellierung und Überbaubarkeit im Jahr 1998 eine auf der Parzelle eingetragene Personaldienstbarkeit in Form einer Baubeschränkung entgegen. Es ist zunächst festzuhalten, dass diese altrechtliche Personaldienstbarkeit im Jahr 1960 und damit in einer Zeit begründet wurde, in welcher es noch keine Zonenordnung gab. Die allgemeinen raumplanerischen Zielsetzungen (insb. der Siedlungsentwicklung nach innen und der verdichteten Bauweise) entwickelten sich dagegen bereits frühzeitig in eine der Dienstbarkeit entgegengesetzte Richtung und liessen diese damit zunehmend als überholt erscheinen. Entsprechend resultierte im Zeitpunkt des Inkrafttretens der ESchStV am 16. Juni 1981 ein nicht lösbarer Widerspruch zwischen deren § 4 Abs. 2 und der Dienstbarkeit. Nochmals 17 Jahre später, und zwar im vorliegend massgebenden Bewertungsjahr 1998, bestand sodann eine klare und bereits konkretisierte Umsetzung der hiervoor erwähnten raumplanerischen Zielsetzungen. Am 8. Januar 1998 beschloss nämlich der Landrat des Kantons Basel-Landschaft (Landrat) das totalrevidierte Raumplanungs- und Baugesetz (RBG), welches in § 15 Abs. 2 festhält, dass die Gemeinden die Siedlungsentwicklung nach innen und die verdichtete Bauweise fördern.

5.7.2 Auch wenn das totalrevidierte RBG erst am 1. Januar 1999 in Kraft trat, ist dagegen festzuhalten, dass der gesamte gesetzgeberische Revisionsprozess aufgrund der Bedeutung der Vorlage und der zahlreich involvierten Interessen sehr langwierig war und deshalb bereits lange vor dem Jahr 1998 begonnen hatte. In diesem Zusammenhang fällt weiter auf, dass bereits der zweite Entwurf des totalrevidierten RBG, welcher am 21. Dezember 1993 vom Regierungsrat an den Landrat überwiesen wurde, mit dessen § 16 eine im Vergleich zum im Jahr 1999 in Kraft gesetzten § 15 RBG praktisch identische Bestimmung enthielt (vgl. Bericht 93/308a vom 5. Dezember 1997 der Spezialkommission Raumplanungs- und Baugesetz an den Landrat betr. § 16 Abs. 2 "Siedlungsentwicklung"). Aus den Gesetzesmaterialien zur entsprechenden Landratsvorlage ist ersichtlich, dass dem haushälterischen Umgang mit Boden in direkter Anknüpfung an eine der wesentlichen Zielsetzungen der Raumplanung nach Bundesrecht gemäss Art. 1 des Bundesgesetzes über die Raumplanung (Raumplanungsgesetz, RPG) vom 22. Juni 1979 bereits frühzeitig im Revisionsprozess besondere Beachtung geschenkt wurde (vgl. die Erläuterungen V93-308_12 betreffend § 16 zu den Bestimmungen die Landratsvorlage 93/308 "Raumplanungs- und Baugesetz"). Die Grundsätze der Siedlungsentwicklung nach innen und der verdichteten Bauweise waren zudem bereits in den zuvor durchgeführten Vernehmlassungen in den Jahren 1990 und 1992 mehrheitlich begrüsst worden (vgl. Erläuterungen zum Vernehmlassungsentwurf für das verwaltungsinterne Vernehmlassungsverfahren für ein neues RBG vom 6. Dezember

1990, S. 4; Erläuterungen zum Vernehmlassungsentwurf für ein neues RBG vom Februar 1992, S. 11 f.).

5.7.3 Nach dem hiavor Gesagten ist festzustellen, dass der gesetzgeberische Wille eines raumplanerischen Paradigmenwechsels insbesondere in Form der Siedlungsentwicklung nach innen und der verdichteten Bauweise bereits 5 Jahre vor dem hier massgebenden fiktiven Schätzungsjahr 1998 nachweislich feststand und bis zum Beschluss beziehungsweise der Inkraftsetzung des RBG als breiter gesetzgeberischer Konsens (und zwar sowohl auf kantonaler als auch auf nationaler Ebene) mehrfach bestätigt wurde. Daraus resultiert für das Jahr 1998 zwischen der Baubeschränkung als Personaldienstbarkeit aus dem Jahr 1960 einerseits und der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im gewöhnlichen Geschäftsverkehr sowie den tatsächlichen und rechtlichen raumplanerischen Verhältnissen andererseits ein nicht lösbares Spannungsverhältnis. Damit drängt sich die nachfolgend zu prüfende Frage auf, ob ein Käufer aus dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr die Parzelle bei einem Kauf im Jahr 1998 auch mit der darauf lastenden Baubeschränkung übernommen hätte.

5.7.4 Eine vernünftige Schätzung der Parzelle und objektive Prüfung der rechtlichen und wirtschaftlichen Umstände im Jahr 1998 hätte ergeben, dass sich die Baubeschränkung stark wertvermindernd auf den Verkaufspreis auswirkt, weil der potenzielle Käufer des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs nicht bereit gewesen wäre, den vollen Landpreis für eine Fläche zu bezahlen, die er aufgrund der Dienstbarkeit aus wirtschaftlicher Sicht nicht oder nur sehr eingeschränkt hätte nutzen können. Es wäre deshalb für jede potenzielle Verkäuferschaft im gewöhnlichen Geschäftsverkehr legitimerweise oberste Priorität gewesen, die Dienstbarkeit im Vorfeld des Verkaufes abzulösen beziehungsweise abzuändern.

5.7.5 Es stellt sich zudem die Frage, ob die Einwohnergemeinde C.____ als Dienstbarkeitsberechtigter im Jahr 1998 überhaupt noch ein Interesse an der Dienstbarkeit hatte. Denn fällt das Interesse der Berechtigten an einer Dienstbarkeit weg oder ist es im Vergleich zur Belastung von unverhältnismässig geringer Bedeutung, kann der Belastete nach Art. 736 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) vom 10. Dezember 1907 deren Löschung verlangen (zur analogen Anwendbarkeit von Art. 736 ZGB auf Personaldienstbarkeiten vgl. BGE 95 II 14 E. 2; CHRISTINA SCHMID-TSCHIRREN, in: Bächler/Jakob [Hrsg.], Kurzkommentar Schweizerisches Zivilgesetzbuch, 2. Aufl., Basel 2018, N 3 zu Art. 736 ZGB). Weil die Gemeinde C.____ mit Schreiben vom 13. Juli 2021 diese Frage selber und verbindlich beantwortet hatte (vgl. dazu E. 5.7.6.1 f. hiernach), erübrigt sich eine weitere Prüfung eines allfälligen Löschantrags gestützt auf Art. 736 ZGB.

5.7.6.1 Nach dem Ausgeführten kann deshalb im Rahmen der Fiktion für das Schätzungsjahr 1998 das Nachfolgende festgehalten werden. So wie der Beschwerdeführer vor dem Verkauf der Parzelle im August 2018 die Gemeinde C.____ um Zustimmung zur Abänderung der Baubeschränkung ersucht hatte, hätte dies auch ein Verkäufer der Parzelle im Jahr 1998 getan. Zudem hätte die Gemeinde C.____ ihre Zustimmung zu einer Abänderung der Dienstbarkeit zumindest im gleichen Umfang, wie dies mit öffentlich beurkundetem Nachtrag vom 13. Juni 2018 geschehen ist, bereits im Jahr 1998 erteilt. Letztere Fiktion wird durch die Tatsache untermauert, dass

der Gemeinderat E.____ dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 13. Juli 2021 bestätigt hatte, dass er einer Anfrage der Eigentümerschaft der Parzelle, diese in zwei Parzellen mit einer Mindestfläche von je 1'000m² aufteilen zu dürfen, bereits im Jahr 1998 zugestimmt hätte. Er begründete dies damit, dass bereits in den 1990er Jahren die Tendenz zur Siedlungsentwicklung nach innen bestanden habe und deshalb die Planungsarbeiten und politischen Entscheidungen der Gemeinde C.____ schon damals vorausschauend gewesen seien.

5.7.6.2 Dieser Standpunkt des Gemeinderates ist vollumfänglich zugunsten des Beschwerdeführers zu werten, denn die Gemeinde – handelnd durch den Gemeinderat – ist als öffentlich-rechtliche Körperschaft in ihren Handlungen insbesondere an das Legalitätsprinzip gebunden und hat ihre Auskünfte jederzeit nach Treu und Glauben im Interesse des Gemeinwesens zu erteilen. Diese Bindung an die öffentlichen Interessen hat insbesondere zur Folge, dass die Verbindlichkeit einer Aussage des Gemeinderates – auch wenn diese rückwirkend gemacht wird – nicht von dessen unveränderter personeller Zusammensetzung abhängig gemacht werden kann. Der Gemeinderat wird jeweils durch demokratisch legitimierte Wahlen zusammengesetzt. Nach Aussen tritt immer der so legitimierte Gemeinderat als handelndes Organ in Erscheinung und es werden diesem die Handlungen und Äusserungen sowohl seiner bisherigen als auch seiner aktuellen Mitglieder angerechnet. Der Gemeinderat war deshalb berechtigt und aufgrund der konkreten Anfrage des Beschwerdeführers auch verpflichtet, seine fiktive Einschätzung im Jahr 2021 in Bezug auf eine Anfrage zur Abänderung der auf der Parzelle lastenden Dienstbarkeit im Jahr 1998 aus der Sicht des Gemeinderates zum damaligen Zeitpunkt abzugeben.

5.7.7 Der Vollständigkeit halber ist noch darauf hinzuweisen, dass aus einer Überprüfung der Parzellennummern der sich in der Nähe der Parzelle des Beschwerdeführers befindlichen Grundstücke ersichtlich wird, dass diese zum Teil schon seit längerem parzelliert wurden. Dieser Umstand unterstreicht einerseits die zuvor beschriebene fiktive rückwirkende Beurteilung und Haltung des Gemeinderates und lässt andererseits die Möglichkeit offen, dass sich ein Anspruch auf Abänderung der Dienstbarkeit zusätzlich aus dem Grundsatz auf rechtsgleiche Behandlung hätte ergeben können. Schliesslich ist zu berücksichtigen, dass vorliegend bereits aufgrund des Umstandes, dass die Zone W1 zonenrechtlich restriktiver geregelt ist als die Zone W2, das Ziel einer qualitativen und lockeren Hangbebauung sichergestellt wird.

5.8 In Würdigung der Gesamtumstände erscheint es deshalb als stossend, in Bezug auf die Ermittlung des Landwertes auf eine wenig genaue statistische Methode abzustellen, welche zudem zahlreiche individuelle Faktoren zugunsten der steuerpflichtigen Person im Sinne der Einzelfallgerechtigkeit (wie beispielsweise die konkrete Lage einer Liegenschaft) nicht berücksichtigt, während für die rückwirkend fiktive Beurteilung einer altrechtlichen Dienstbarkeit aus dem Jahr 1960 eine parzellenscharfe "Scheinindividualität" zuungunsten des Beschwerdeführers angewendet wird.

5.9 Zusammenfassend ist deshalb festzuhalten, dass mit dem erforderlichen Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit feststeht, dass der Gemeinderat der Einwohnergemeinde C.____ einer Abänderung der Baubeschränkung – zumindest in der Form wie diese heute besteht

– auch im Jahr 1998 zugestimmt hätte. Demgemäss wäre auch damals die Ermittlung des Verkehrswerts unter Berücksichtigung einer abparzellierbaren Fläche erfolgt. Somit sind die Voraussetzungen von § 4 Abs. 2 ESchStV, der lediglich die theoretische Abparzellierungsmöglichkeit voraussetzt, erfüllt, weshalb vorliegend im Rahmen der Ermittlung des Verkehrswerts vor 20 Jahren der Abschlag von 30% nur auf der bebauten Fläche von 1'244m² vorgenommen werden darf. Die vom Beschwerdeführer fiktiv bestimmte theoretisch abparzellierbare und bebaubare Fläche von 1'100m² ist dagegen zum vollen Verkehrswert zu berücksichtigen. Damit ergeben sich in Gutheissung der Beschwerde in Bezug auf die Berechnung des Verkehrswerts vor 20 Jahren die folgenden Land- und Gebäudewerte:

1'244m ² Fläche zu Fr. 836.-- und davon 70%	Fr. 727'988.80
1'100m ² Fläche zu Fr. 836.--	Fr. 919'600.--
Total Landwert	Fr. 1'647'588.80
Total Gebäudewert unter Berücksichtigung von 15% Baunebenkosten anstatt 10% gemäss Urteil der Vorinstanz (unbestritten)	Fr. 1'354'537.--
Total Land- und Gebäudewert	Fr. 3'002'125.80
Total Land- und Gebäudewert indexiert (Verkehrswert vor 20 Jahren)	Fr. 3'152'232.09

6.1 Weiter strittig und deshalb nachfolgend zu prüfen ist der zum Abzug zugelassene Umfang der anrechenbaren Aufwendungen von mit dem Verkauf der Parzelle verbundenen Ausgaben (sog. Verkaufskosten). Die Vorinstanz hielt dazu fest, dass neben den Verurkundungs- und Grundbuchgebühren sowie der Handänderungssteuer praxisgemäss insbesondere Vermittlungsgebühren im Umfang von 3% des Veräusserungspreises (beziehungsweise in komplexeren Fällen 5-8%) abgezogen werden könnten. Es handle sich dabei aber nicht um Pauschalen, auf welche man sich ohne Weiteres berufen könne, sondern um einen Annäherungswert, welcher der Plausibilisierung diene. Die angefallenen Maklerkosten seien in jedem Fall substantiiert und nachvollziehbar darzulegen. Somit könnten Maklerprovisionen bei den Anlagekosten nur dann berücksichtigt werden, wenn die Tätigkeit des Maklers auch tatsächlich zum Abschluss des fraglichen Kaufvertrages geführt habe. Der Vertreter des Beschwerdeführers habe an der vorinstanzlichen Verhandlung plausibel dargelegt, dass die F.____ AG den Kaufvertrag vom 15. August 2018 herbeigeführt habe. Entsprechend seien die beiden Rechnungen der F.____ AG über Fr. 23'800.-- vom 22. Dezember 2017 und über Fr. 33'000.-- vom 29. Dezember 2018 (also insgesamt Fr. 56'800.--) zum Abzug zuzulassen. Da für den Abschluss des Kaufvertrages nur eine Vermittlung habe kausal sein können, könne das geltend gemachte Erfolgshonorar der D.____

AG in der Höhe von Fr. 65'000.-- nicht zusätzlich abgezogen werden. Die bereits bei der Veranlagung berücksichtigte Handänderungssteuer in der Höhe von Fr. 40'625.-- sei im Übrigen unbestrittenermassen abzugsfähig. Schliesslich prüfte die Vorinstanz die Baunebenkosten, welche von der Steuerverwaltung im Rahmen der Berechnung des Verkehrswerts vor 10 Jahren auf 10% festgelegt wurden. Unter Berufung auf einen kürzlich ergangenen Entscheid führte die Vorinstanz aus, dass der Ansatz der Baunebenkosten von 10% ganz generell nicht mehr zeitgemäss sei und die Baunebenkosten im Rahmen der Berechnung des Verkehrswerts vor 20 Jahren ab nun lage- und ausstattungsunabhängig pauschal mit 15% zu veranschlagen seien. Entsprechend seien die Baunebenkosten vorliegend von Amtes wegen von 10% auf 15% zu erhöhen.

6.2 Der Beschwerdeführer hielt dagegen fest, dass es unzulässig sei, die Verkaufskosten starr auf 3% des Verkaufspreises festzusetzen. In komplexen Fällen seien vielmehr 5-8% des Verkaufspreises zu akzeptieren. Vorliegend seien Verkaufskosten von Fr. 121'800.-- angefallen, welche sich aus Fr. 65'000.-- gemäss Rechnung der D.____ AG sowie Fr. 23'800.-- und Fr. 33'000.-- gemäss Rechnungen der F.____ AG zusammensetzen würden. Diese Kosten würden insgesamt nur 3.7% des Veräusserungspreises ausmachen. Es sei zudem belegt und unbestritten, dass die geltend gemachten Verkaufskosten effektiv angefallen und auch bezahlt worden seien. Der Beschwerdeführer führte weiter aus, dass der Entscheid, welche Kosten für den Verkauf einer Liegenschaft sinnvoll und angemessen seien, beim Verkäufer und nicht bei den Behörden liege. Nur wenn die getätigten Aufwendungen nicht mehr vertretbar seien, was vorliegend mit Sicherheit nicht der Fall sei, könne die Steuerverwaltung einschreiten. Die zu berücksichtigen Verkaufskosten würden deshalb vorliegend nach dem Gesagten Fr. 162'425.-- betragen und sich einerseits aus Maklerkosten von insgesamt Fr. 121'800.-- und andererseits aus Handänderungssteuern von Fr. 40'625.-- zusammensetzen. Schliesslich könnten auch mehrere Makler zusammen für den Abschluss eines Kaufvertrages kausal sein.

6.3 Der Anspruch des Beschwerdeführers auf einen praxisgemässen Abzug von Maklerkosten im Umfang von 3% des Kaufpreises ist vorliegend unbestritten. Bei der zusätzlichen Annahme von Gestehungskosten bestehend aus einem Verkehrswert vor 20 Jahren in Höhe von Fr. 3'152'232.-- (vgl. E. 5.9 hiervor), den unbestrittenen Maklerkosten von 3% des Kaufpreiseses sowie der ebenfalls unbestrittenen Handänderungssteuer in der Höhe von Fr. 40'625.-- resultiert vorliegend bereits kein steuerbarer Grundstücksgewinn mehr, sondern vielmehr ein negativer Saldo von minus Fr. 40'357.--. Ergänzend ist festzuhalten, dass grundsätzlich sehr wohl mehrere Makler zusammen kausal für den Abschluss eines Vertrages sein können (vgl. CATERINA AMMANN, in: Widmer Lüchinger/Oser [Hrsg.], Basler Kommentar Obligationenrecht I, Art. 1-529 OR, 7. Aufl., Basel 2020, N 9 und 12 zu Art. 413 OR). Zudem ist darauf hinzuweisen, dass der Gesamtbetrag aller vorliegend geltend gemachten Maklerkosten 3.7% des Kaufpreises ausmacht und damit den praxisgemässen Rahmen für abzugsfähige Vermittlungsgebühren (zumindest denjenigen für komplexe Fälle) grundsätzlich einhält (WENK, a.a.O., § 78 N 16).

6.4 Damit ist zusammenfassend in vollumfänglicher Gutheissung der Beschwerde und unter Verweisung auf die nachfolgende Tabelle festzuhalten, dass durch den vorliegenden Verkauf der Parzelle kein Grundstücksgewinn entsteht. Darüber hinaus ist die Angelegenheit zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

Verkaufspreis	Fr. 3'250'000.--
Gestehungskosten in Form des Ersatzwertes "Verkehrswert vor 20 Jahren"	Fr. 3'152'232.--
Gestehungskosten in Form von Maklerkosten in der Höhe von 3% des Verkaufspreises	Fr. 97'500.--
Gestehungskosten in Form der Handänderungssteuer	Fr. 40'625.--
Grundstückgewinn (Beziehungsweise negativer Saldo von Fr. 40'357.--)	Fr. 0.--

7.1 Zwischen den Parteien ist schliesslich die Bindungswirkung des Vorbescheides der Steuerverwaltung vom 26. Januar 2016 strittig. Die Vorinstanz führte dazu im Wesentlichen aus, dass eine unrichtige behördliche Auskunft nur dann ein schutzwürdiges Vertrauen und damit einen Anwendungsfall des Vertrauensschutzes bilde, wenn sie vorbehaltlos erteilt worden sei. Nicht schutzwürdig sei dagegen das Vertrauen Privater in eine Auskunft, wenn die Behörde wenigstens dem Sinne nach klar zum Ausdruck bringe, dass sie sich nicht festlegen wolle. Der Vorbescheid der Steuerverwaltung vom 26. Januar 2016 erfülle die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes nicht, da er an mehreren Stellen explizit zum Ausdruck bringe, dass sich die Steuerverwaltung eine differenzierte Veranlagung vorbehalte und nicht an die Angaben im Vorbescheid gebunden sein wolle. Dies ergebe sich auch aus dem Titel des entsprechenden Schreibens, da dieses als "Unverbindlicher Vorbescheid zur mutmasslichen Grundstückgewinnsteuer [...]" bezeichnet worden sei.

7.2 Der Beschwerdeführer führte dagegen aus, dass er und seine beiden Schwestern im Rahmen der Erbteilung auf den Vorbescheid vertraut hätten und basierend darauf die Übernahmewerte so festgelegt hätten, dass keine Grundstückgewinnsteuer resultiere. Entsprechend seien den beiden Schwestern bei der Erbteilung auch keine Abzüge für allfällige latente Grundstückgewinnsteuern in Abzug gebracht worden. Zudem berief sich der Beschwerdeführer vor Kantonsgericht auf den Grundsatz von Treu und Glauben. Dieser sei verletzt, indem im angefochtenen Urteil zur Frage der Verbindlichkeit beziehungsweise Unverbindlichkeit des Vorbescheides der Steuerverwaltung pauschal und salopp auf die Wortwahl an einzelnen Stellen im Vorbescheid hingewiesen worden sei, ohne dass eine differenzierte und kritische Würdigung des zu berücksichtigenden Sachverhalts vorgenommen worden sei. Vielmehr habe der Beschwerdeführer bezüglich des im Vorbescheid festgelegten Wertes der Liegenschaft vor 20 Jahren davon ausgehen dürfen, dass dieser Wert verbindlich festgelegt worden sei.

7.3 Da die Beschwerde bereits aufgrund einer falschen Berechnung der Gestehungskosten vollumfänglich gutgeheissen wird (vgl. E. 6.4 hiervor), kann die Frage nach der Bindungswirkung des Vorbescheides der Steuerverwaltung vom 26. Januar 2016 offengelassen werden. Trotzdem ist in diesem Zusammenhang das Nachfolgende zu ergänzen.

7.4.1 Aus dem vorliegenden Vorbescheid kann in Bezug auf die konkrete Höhe der Grundstückgewinnsteuer wohl kein Vertrauensschutz abgeleitet werden, weil dieser ausdrücklich auf seine Unverbindlichkeit hinweist. Die Frage nach der Bindungswirkung erfordert darüber hinaus aber eine differenzierte Betrachtungsweise. Die in der Regel unkundige steuerpflichtige Person sollte aus einem Vorbescheid (insbesondere bezüglich einer Spezialsteuer) zumindest erkennen können, welche Faktoren fix sind und welche noch der weiteren Abklärung durch die Steuerverwaltung bedürfen, beziehungsweise von statistischen Werten abhängen, die jedes Jahr erhebliche Schwankungen aufweisen können. Demgegenüber gibt es steuerrelevante Umstände, die bereits im Zeitpunkt des Vorbescheides feststehen. Auf Letztere müssen sich die Steuerpflichtigen verlassen können. Als Beispiel für einen solchen Umstand kann im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer beispielsweise die Frage genannt werden, ob eine Landfläche von den Veranlagungsbehörden als "bebaut" oder "unbebaut" betrachtet wird. Es sind nämlich – spezielle Umstände vorbehalten – keine Gründe ersichtlich, weshalb diese Frage nicht bereits im Vorbescheid verbindlich beantwortet werden kann. Würde man auch in einem solchen Beispiel in jedem Fall eine Bindungswirkung verneinen, würde man dem Vorbescheid sämtliche Legitimation absprechen, was aber nicht dem Sinn und Zweck dieses Instituts entspricht.

7.4.2 Das Gesagte ist somit zusammenfassend folgendermassen zu präzisieren: Aus dem Vorbescheid sollte durch explizite Hinweise ersichtlich sein, welche Komponenten noch nicht definitiv feststehen, sei es, weil sie einer statistischen Schwankung unterliegen, sei es, weil sie noch weiteren Abklärungen bedürfen. Diesem Teil des Vorbescheides kann in der Regel naturgemäss keine Bindungswirkung zukommen. Dagegen kann denjenigen steuerrelevanten Faktoren und Umständen, welche ihrer Natur nach bereits im Zeitpunkt des Vorbescheides abschliessend beurteilt werden können – auch wenn sie formal Bestandteil des als "unverbindlich" bezeichneten Vorbescheides sind – nicht zum Voraus jegliche Bindungswirkung abgesprochen werden.

8.1 Nach dem Gesagten ist zusammenfassend festzuhalten, dass die Beschwerde vollumfänglich gutzuheissen und zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen ist. Es bleibt über die Kosten 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). Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend werden die Verfahrenskosten in der Höhe von insgesamt Fr. 2'500.-- der unterliegenden Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft auferlegt. Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'500.-- wird dem Beschwerdeführer zurückerstattet.

8.2 Nach § 21 Abs. 3 VPO kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug einer Vertreterin oder eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Ge-

genpartei zugesprochen werden. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend hat die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft dem Beschwerdeführer eine Parteienschädigung in der Höhe von Fr. 3'279.55 (inkl. Auslagen und 7.7 % MWST) zu bezahlen. Zur Neuverlegung der Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens ist die Angelegenheit an das Steuergericht zurückzuweisen.

Demgemäss wird **e r k a n n t** :

- ://:
1. In Gutheissung der Beschwerde wird der Entscheid des Steuer- und Enteignungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, Nr. 510 20 41 vom 19. März 2021 aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft zurückgewiesen.
 2. Die Angelegenheit wird zur Neuverlegung der Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens an das Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, zurückgewiesen.
 3. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'500.-- werden der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft auferlegt. Der vom Beschwerdeführer geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'500. - - wird dem Beschwerdeführer zurückerstattet.
 4. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft hat dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 3'279.55 (inkl. Auslagen und 7.7 % MWST) auszurichten.

Kantonsrichter

Gerichtsschreiber