



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

**vom 26. Mai 2021 (810 21 6)**

---

**Steuern und Kausalabgaben**

**Grundstückgewinnsteuer / Steuersubjekt bei Gesamteigentum**

**Besetzung** Vizepräsident Daniel Ivanov, Kantonsrichter Stefan Schulthess,  
Markus Clausen, Jgnaz Jermann, Markus Mattle, Gerichtsschreiberin  
i.V. Daniela Hottiger

**Beteiligte** **A.**\_\_\_\_\_ und **B.**\_\_\_\_\_, Beschwerdeführer, vertreten durch Dr. Thomas  
Ramseier, Advokat

gegen

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

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

**Betreff** Grundstückgewinnsteuer  
(Urteil des Steuer- und Enteignungsgerichts des Kantons Basel-  
Landschaft, Abteilung Steuergericht, vom 4. Dezember 2020)

A. A.\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_ erwarben im Jahr 1995 eine Liegenschaft "als Erwerber zu gesamter Hand, einfache Gesellschaft gemäss Art. 530 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht [OR]) vom 30. März 1911". Im Jahr 2019 verkauften sie die betreffende Liegenschaft für Fr. 2'100'000.--. Gestützt auf diesen Verkauf erliess die Steuerverwaltung Basel-Landschaft am 3. August 2020 zwei separate Grundstückgewinnsteuerveranlagungen betreffend A.\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_. Beide Veranlagungsverfügungen wiesen die gleiche Verfügungsnummer (Nr. 19/1167) auf und beide Verfügungen wurden B.\_\_\_\_ eröffnet, welcher im Veranlagungsverfahren bei der Steuerverwaltung eine Vollmacht von A.\_\_\_\_ eingereicht hatte.

B. Am 10. August 2020 reichte B.\_\_\_\_ eine von ihm unterzeichnete Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung ein, welche die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 24. September 2020 abwies. Daraufhin gelangte B.\_\_\_\_ mit Rekurs vom 21. Oktober 2020 an das Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), und reichte im Rahmen dieses Verfahrens eine Vollmacht von A.\_\_\_\_ ein.

C. Mit Präsidialurteil vom 4. Dezember 2020 trat das Steuergericht auf den Rekurs, soweit dieser A.\_\_\_\_ betraf, nicht ein. Das Rekursverfahren betreffend B.\_\_\_\_ ist noch beim Steuergericht hängig.

D. Gegen das Präsidialurteil vom 4. Dezember 2020 erhoben A.\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_ am 6. Januar 2021 als Gesamteigentümerschaft, nunmehr vertreten durch Dr. Thomas Ramseier, Advokat in Muttenz, Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), mit den Rechtsbegehren, der Entscheid des Steuergerichts vom 4. Dezember 2020 sei aufzuheben und der Fall sei zur materiellen Beurteilung betreffend beide Gesamteigentümer (einfache Gesellschaft) an die Vorinstanz zurückzuweisen, unter o/e-Kostenfolge.

E. Die Steuerverwaltung Basel-Landschaft verzichtete mit Vernehmlassung vom 21. Januar 2021 darauf, einen Antrag zu stellen, und verwies darauf, dass sie von der Vorinstanz nicht zu einer Vernehmlassung aufgefordert worden war.

F. Das Steuergericht schloss am 22. Januar 2021 auf Abweisung der Beschwerde.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung** :

1. Nach § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht angefochten werden. Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss § 45 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Da alle formellen Voraussetzungen gemäss §§ 43 ff. VPO erfüllt sind, ist auf die verwaltungsgerichtliche Beschwerde einzutreten.

2. Die vorliegende Beschwerde richtet sich gegen den Nichteintretensentscheid des Steuergerichts betreffend die Beschwerdeführerin. Da die Vorinstanz keine materielle Prüfung vorgenommen hat, ist alleiniger Verfahrensgegenstand, ob sie zu Recht nicht auf den Rekurs eingetreten ist.

3.1 Das Steuergericht begründete den Nichteintretensentscheid mit der fehlenden Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung. Damit liege im Fall der Beschwerdeführerin kein Einspracheentscheid der Steuerverwaltung und folglich kein taugliches und zulässiges Anfechtungsobjekt im Sinne von § 124 Abs. 1 StG vor. In der Vernehmlassung vom 22. Januar 2021 hielt die Vorinstanz fest, es sei zwar richtig, dass bei einer notwendigen Streitgenossenschaft die einzelnen Streitgenossen selbständig Verfahrenshandlungen vornehmen und insbesondere mit Wirkung für die übrigen Streitgenossen Einsprache erheben könnten, doch seien in einem solchen Fall alle Streitgenossen als Parteien in das Verfahren einzubeziehen. Vorliegend habe die Steuerverwaltung nur in Bezug auf die Veranlagungsverfügung des Beschwerdeführers einen Einspracheentscheid erlassen, was sich insbesondere darin zeige, dass nur der Name des Beschwerdeführers und dessen Personen-Id. im Einspracheentscheid erwähnt seien. Diese Tatsache sei weder vom Beschwerdeführer noch von der Beschwerdeführerin beanstandet worden, was nun zur Folge habe, dass in Bezug auf die Beschwerdeführerin kein zulässiges Anfechtungsobjekt – namentlich kein Einspracheentscheid – vorliege. Die direkte Anrufung des Steuergerichts bei gleichzeitiger Überspringung des verwaltungsinternen Einspracheverfahrens sei nicht zulässig, da in einem solchen Fall der gesetzliche Instanzenzug nicht eingehalten werde. Weiter hält das Steuergericht den Beschwerdeführern vor, es wäre ihnen freigestanden, bei der Steuerverwaltung auch betreffend die Beschwerdeführerin einen Einspracheentscheid zu verlangen bzw. dessen Ausbleiben zu rügen.

3.2 Die Beschwerdeführer bringen dagegen vor, am veräusserten Grundstück habe Gesamteigentum bestanden, womit die Gemeinschaft als solche steuerpflichtig sei und gemäss § 74 Abs. 2 StG als Steuersubjekt behandelt werde. Im Verfahren würden sie beide somit eine notwendige Streitgenossenschaft bilden. Die einzelnen Streitgenossen seien dabei berechtigt, selbständig Verfahrenshandlungen vorzunehmen und insbesondere mit Wirkung für die übrigen Streitgenossen Einsprache und/oder Rekurs zu erheben. Die Vertretungsbefugnis des Beschwerdeführers für die einfache Gesellschaft, bestehend aus dem Beschwerdeführer und der Beschwerdeführerin, ergebe sich bereits aus dem Gesetz und zusätzlich sei er von der Steuerverwaltung in den Veranlagungsverfügungen ausdrücklich als Vertreter aufgeführt worden.

3.3 Die Steuerverwaltung verzichtete im vorliegenden Beschwerdeverfahren auf eine Vernehmlassung. Zugleich brachte sie dem Kantonsgericht ihre im noch hängigen vorinstanzlichen Rekursverfahren betreffend den Beschwerdeführer eingereichte Vernehmlassung vom 15. Januar 2021 zur Kenntnis, in welcher sie ausdrücklich anerkennt, dass es sich im vorliegenden Fall um Gesamteigentum handle und daher § 74 Abs. 2 StG zur Anwendung gelange, d.h. dass die Gemeinschaft zu gesamter Hand als Steuersubjekt steuerpflichtig sei.

4. Der Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999 umfasst die Rechte der Parteien auf Teilnahme am Verfahren und auf Einflussnahme auf den Prozess der Entscheidungsfindung. Er dient einerseits der Sachaufklärung und stellt andererseits ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass eines Entscheids dar, welcher in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreift. Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist verletzt, wenn eine Behörde einen Entscheid mit einer völlig neuen, von den Parteien in keiner Weise zu erwartenden Begründung versehen will und dem durch ihn möglicherweise Betroffenen keine Möglichkeit gibt, sich dazu zu äussern, oder wenn eine Behörde die Parteien nicht über neue, dem Dossier beigefügte Beweismittel informiert, welche dazu bestimmt sind, einen rechtlich erheblichen Punkt zu beeinflussen und von deren Existenz bzw. Bedeutung im konkreten Fall sie nichts wissen und nichts wissen konnten (BGE 114 Ia 97 = Die Praxis [Pra] 78/1989 Nr. 53; Urteil des Bundesgerichts 1C\_391/2018 vom 15. November 2018 E. 3.1; je mit Hinweisen). Das Recht, angehört zu werden, ist formeller Natur. Die Verletzung des rechtlichen Gehörs führt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache selbst zur Aufhebung der angefochtenen Verfügung (BGE 126 V 130 E. 2b mit Hinweisen).

5. Gemäss § 74 Abs. 2 StG ist von Gesetzes wegen die Gemeinschaft als solche steuerpflichtig, sofern am zu veräussernden Grundstück Gesamteigentum besteht, und entsprechend dieser ausdrücklichen Gesetzesnorm wird eine nicht rechtsfähige Personengemeinschaft als Steuersubjekt behandelt (vgl. dazu: Urteil des Verwaltungsgerichts Basel-Landschaft vom 12. August 1992, publiziert in: Basellandschaftliche Steuerpraxis [BStPr], Band XI, S. 269 ff. E. 4; THOMAS P. WENK in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, Rz. 8 zu § 74 StG). Demgemäss sind auch alle Gesamteigentümer (Streitgenossen) als Parteien in das Einsprache- bzw. Rekursverfahren einzu beziehen (SILVIA HUNZIKER in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Auflage, Basel 2017, Rz. 10a zu Art. 50 StHG; MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Rz. 10 zu Art. 48 StHG; Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 30. Oktober 1984 E. 2b, in: Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBl], 86/1985, S. 178 ff.; FLORIAN BRUNNER, Verfahren mit mehreren Parteien im öffentlichen Recht, Diss. 2021, Rz. 220 f. mit weiteren Hinweisen). Unbestritten ist, dass die Steuerverwaltung im eröffneten Einspracheentscheid lediglich den Beschwerdeführer als Einsprecher bezeichnet hatte. Aus den Akten ergibt sich sodann, dass sich das Steuergericht aufgrund dieser sich aus dem Einspracheentscheid ergebenden Unklarheit informell per E-Mail bei der Steuerverwaltung – jedoch nicht beim Rechtsdienst der Steuerverwaltung – danach erkundigt hat, ob der Einspracheentscheid beide Rekurrenten betroffen habe. Nachdem die Steuerverwaltung dies – ebenfalls informell – verneint hatte, trat das Steuergericht auf den Rekurs der Rekurrentin nicht ein. Die Beschwerdeführer sind jedoch offensichtlich davon ausgegangen, dass der Einspracheentscheid beide Gesamteigentümer betraf, weshalb der Beschwerdeführer beim Steuergericht auch eine Vollmacht der Beschwerdeführerin eingereicht hatte. Dies ist in Anbetracht der geschilderten Rechtslage ohne weiteres nachvollziehbar und insbesondere kann der Vorinstanz nicht gefolgt werden, wenn sie den Beschwerdeführern vorhält, diesen wäre freigestanden, bei der Steuerverwaltung einen Einspracheentscheid betreffend die Beschwerdeführerin zu verlangen bzw. dessen Ausbleiben zu rügen, zumal die Vorinstanz die Beschwerde-

führer nicht über die im Rekursverfahren eingeholten Auskünfte betreffend das angebliche Fehlen eines Einspracheentscheids informiert hatte. Unter diesen Umständen mussten die Beschwerdeführer nicht damit rechnen, dass das Steuergericht mit der Begründung, es liege betreffend die Rekurrentin kein Anfechtungsobjekt vor, nicht auf den Rekurs eintritt. Indem die Vorinstanz die Beschwerdeführer nicht über die bei der Steuerverwaltung eingeholten Auskünfte, die sich im Übrigen im Nachhinein als unzutreffend erwiesen haben (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung im noch hängigen Rekursverfahren vom 15. Januar 2021), informiert hat, hat sie das rechtliche Gehör der Beschwerdeführer verletzt. Die Beschwerde ist daher zufolge Verletzung des rechtlichen Gehörs gutzuheissen, der Entscheid des Steuergerichts vom 4. Dezember 2020 aufzuheben und die Angelegenheit zur neuen Beurteilung unter Berücksichtigung von § 74 Abs. 2 StG an das Steuergericht zurückzuweisen.

6.1 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). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- der Steuerverwaltung aufzuerlegen. Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- ist den Beschwerdeführern zurückzuerstatten.

6.2 Nach § 21 Abs. 1 VPO kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Anwalts bzw. einer Anwältin eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Entsprechend dem Ausgang des vorliegenden Verfahrens ist den Beschwerdeführern eine Parteientschädigung zulasten der Steuerverwaltung zuzusprechen. Der Rechtsvertreter der Beschwerdeführer macht für seine Bemühungen im Beschwerdeverfahren einen Aufwand von insgesamt 9.75 Stunden à Fr. 250.-- sowie Auslagen in der Höhe von Fr. 142.30 geltend, was nicht zu beanstanden ist. Ausgehend von einem Aufwand von insgesamt 9.75 Stunden hat die Steuerverwaltung den Beschwerdeführern eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 2'778.45 (inkl. Auslagen und 7.7 % Mehrwertsteuer) zu bezahlen.

Demgemäss wird **erkannt** :

- ://:
1. In Gutheissung der Beschwerde wird der Entscheid des Steuergerichts vom 4. Dezember 2020 aufgehoben und die Angelegenheit zur neuen Beurteilung an das Steuergericht zurückgewiesen.
  2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- werden der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft auferlegt. Der von den Beschwerdeführern geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- wird den Beschwerdeführern zurückerstattet.
  3. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft hat den Beschwerdeführern eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 2'778.45 (inkl. Auslagen und 7.7% MWST) zu bezahlen. Im Übrigen werden die Parteikosten wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiberin i.V.