



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

vom 1. Dezember 2021 (810 21 131)

Steuern und Kausalabgaben

Grundstückgewinnsteuer

Besetzung Präsidentin Franziska Preiswerk-Vögtli, Kantonsrichter Daniel Ivanov,
Markus Clausen, Hans Furer, Niklaus Ruckstuhl, Gerichtsschreiber i.V.
Dimitri Schärer

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

gegen

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

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Beschwerde-
gegnerin

Betreff Grundstückgewinnsteuer
(Urteil des Steuer- und Enteignungsgerichts Basel-Landschaft, Abtei-
lung Steuergericht, vom 18. Dezember 2020)

A. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 31. Oktober 2019 veräusserte A.____ die Grundstücke Nr. XX (Stockwerkeigentum einer 5½-Zimmer-Wohnung) und Nr. YY (Miteigentum an der unterirdischen Autoeinstellhalle), Grundbuch (GB) Liestal, an seinen Sohn, C.____ zu einem Kaufpreis von Fr. 915'000.--. Der Vertrag sah für die Kaufpreiszahlung folgende Modalitäten vor: Fr. 150'000.-- durch Überbindung der Restschuld des bestehenden Schuldbriefs im 1. Range an den Sohn, Fr. 120'000.-- durch Verrechnung mit dem Kapitalwert der Nutzniessung zu Gunsten des Verkäufers und Fr. 645'000.-- als Darlehen an den Sohn. Die Handänderung trug das Grundbuchamt am 1. November 2019 im Tagebuch ein.

B. Aufgrund dieses Verkaufs ermittelte die Steuerverwaltung Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) in der Veranlagungsverfügung zur Grundstückgewinnsteuer Nr. 19/11349 vom 25. Mai 2020 einen steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. 173'289.-- und setzte den Betrag für die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 43'322.-- fest.

C. Hiergegen erhob A.____ mit Eingabe vom 11. Juni 2020 Einsprache bei der Steuerverwaltung und machte geltend, dass dem instrumentierenden Notar bei der Vorausberechnung der voraussichtlichen Grundstückgewinnsteuer ein krasser Berechnungsfehler unterlaufen sei und die Vertragsparteien bei der damaligen Vertragsunterzeichnung von falschen Voraussetzungen ausgegangen seien. Der Parteiwille sei deswegen im Vertrag vom 31. Oktober 2019 nicht korrekt abgebildet worden. Seiner Einsprache legte er einen auf den 11. Juni 2020 datierten öffentlich beurkundeten Nachtrag zum Kaufvertrag vom 31. Oktober 2019 bei. Darin wurde das Darlehen an den Sohn neu auf Fr. 445'000.-- festgesetzt, und ein Betrag in der Höhe von Fr. 200'000.-- schenkungshalber erlassen. Der Nachtrag vom 11. Juni 2020 wurde am 15. Juni 2020 im Grundbuch eingetragen.

D. Mit Entscheid vom 23. Juli 2020 wies die Steuerverwaltung die Einsprache mit der Begründung ab, es liege eine unzulässige Steuerumgehung vor.

E. Dagegen erhoben A.____ und B.____, nunmehr vertreten durch die Duttweiler Treuhand AG in Liestal, mit Eingabe vom 18. August 2020 Rekurs beim Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons-Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht). Dieses hiess den Rekurs mit Entscheid vom 18. Dezember 2020 in einem Nebenpunkt (Bemessung der Baunebenkosten) gut, schützte in der Hauptsache aber die Vorinstanz.

F. Gegen diesen Entscheid erhoben A.____ und B.____, weiterhin vertreten durch die Duttweiler Treuhand AG, am 3. Juni 2021 Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht). Sie beantragen, es seien der Entscheid des Steuergerichts vom 18. Dezember 2020 sowie der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 23. Juli 2020 und die Veranlagungsverfügung der Steuerverwaltung Nr. 16/11349 vom 25. Mai 2020 aufzuheben, unter o/e-Kostenfolge.

G. Mit Vernehmlassung vom 30. Juni 2021 schliesst der Beschwerdegegner unter Verweis auf die Erwägungen des angefochtenen Urteils auf Abweisung der Beschwerde. Mit Ver-

nehmlassung vom 2. Juli 2021 schliesst die Beschwerdegegnerin auf Abweisung der Beschwerde.

H. Mit Eingabe vom 28. Juli 2021 reichte die Vertreterin der Beschwerdeführer ihre Honorarnote ein.

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. Zur Beschwerdeerhebung legitimiert ist die steuerpflichtige Person (§ 131 Abs. 2 lit. a StG). Vorliegend haben A.____ und B.____ am 3. Juni 2021 gemeinsam Beschwerde beim Kantonsgericht erhoben. In der Veranlagungsverfügung vom 25. Mai 2020 wurde allerdings A.____ als Alleineigentümer der veräusserten Grundstücke und Miteigentumsrechte veranlagt. Inwiefern B.____ unter diesen Umständen zur Beschwerdeerhebung ans Kantonsgericht legitimiert sein könnte, kann offenbleiben, da die Legitimation von A.____ zur Beschwerdeerhebung zweifelsfrei gegeben ist. Da die restlichen formellen Voraussetzungen gemäss §§ 43 ff. VPO erfüllt sind, ist auf die verwaltungsgerichtliche Beschwerde einzutreten.

2. Im vorliegenden Verfahren ist strittig, ob sich die mit der Veranlagungsverfügung der Steuerverwaltung vom 25. Mai 2020 ermittelte Grundstückgewinnsteuer bloss anhand des öffentlich beurkundeten Kaufvertrags vom 31. Oktober 2019 berechnet oder der öffentlich beurkundete Nachtrag vom 11. Juni 2020 mitberücksichtigt werden muss.

2.1 Die Vorinstanz hielt im angefochtenen Entscheid vom 18. Dezember 2020 fest, dass sich der von den Beschwerdeführern geltend gemachte Sachverhalt, wonach dem Notar bei der Vorausberechnung der Grundstückgewinnsteuern ein krasser Berechnungsfehler unterlaufen sei und man deshalb bei Vertragsunterzeichnung von falschen Vertragsgrundlagen ausgegangen sei, nicht unter einen Grundlagenirrtum gemäss Art. 24 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht; OR) vom 30. März 1911 subsumieren lasse. Ein Irrtum über die Höhe der Grundstückgewinnsteuern könne keinen Grundlagenirrtum der beiden vertragschliessenden Parteien über eine zentrale Eigenschaft des Vertragsgegenstands darstellen. Mit dem Nachtrag habe einzig die Grundstückgewinnsteuer vermieden werden sollen. Beim Nachtrag vom 11. Juni 2020 liege somit kein Schenkungswille vor, womit das zweite Rechtsgeschäft eine Simulation darstelle und für die steuerlichen Folgen einzig das ursprüngliche Rechtsgeschäft massgebend sei.

2.2 Die Beschwerdeführer machen geltend, dass es sich beim Nachtrag vom 11. Juni 2020 um eine zulässige Vertragsänderung mit einer Anpassung des übereinstimmenden Parteiwillens gehandelt habe. Beide Verträge seien öffentlich beurkundet worden und es handle sich um

ein einheitliches Rechtsgeschäft. Vorliegend handle es sich auch nicht um einen Irrtum über den Kaufpreis. Die Veranlagungsverfügung sei sodann im Zeitpunkt der Vertragsanpassung noch nicht in Rechtskraft erwachsen. Bei Berücksichtigung des Nachtrags resultiere aus dem Verkauf keine Grundstückgewinnsteuer mehr. Eine nachträgliche Änderung eines Vertrags liege im Rahmen der Vertragsfreiheit. Vorliegend liege eine einvernehmliche Änderung des abgeschlossenen Kaufvertrags und keine einseitige Einrede wegen Grundlagenirrtums vor.

2.3 Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (§ 71 StG; Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG] vom 14. Dezember 1990). Der Grundstückgewinn ist der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt (§ 75 Abs. 1 StG). Als Veräusserungserlös gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers (§ 76 Abs. 1 StG). Als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers (§ 77 Abs. 1 StG). Ist der Erwerbspreis nicht feststellbar, so gilt als solcher der Verkehrswert im Zeitpunkt des Erwerbs (§ 77 Abs. 2 StG). Liegt der Erwerb mehr als 20 Jahre zurück, so bestimmt sich der Erwerbspreis nach dem Verkehrswert des Grundstücks vor 20 Jahren, sofern kein höherer Erwerbspreis nachweisbar ist (§ 77 Abs. 3 StG).

2.4 Die Steuerforderung entsteht mit der Verwirklichung des gesetzlichen Steuertatbestands (MARKUS REICH, Steuerrecht, 3. Auflage, 2020, S. 123; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Auflage, 2016, S. 369 ff.). Die Grundstückgewinnsteuer knüpft an die "Veräusserung" von Grundstücken und die Grundstücksübertragung an (vgl. § 71 Abs. 1 und § 72 Abs. 1 StG). Massgebender Zeitpunkt für die Entstehung der Steuerforderung ist im Fall der zivilrechtlichen Veräusserung der Eigentumsübergang (§ 72 Abs. 1 StG; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C_337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 3.3). Da beim Grundstückkauf der Grundbucheintrag konstitutive Wirkung hat, ist der Tag der Eintragung zugleich massgebend für die Entstehung des Steueranspruchs (THOMAS P. WENK in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, Rz. 9 zu § 72 StG). Für den Zeitpunkt der Erlösberechnung ist gemäss Praxis im Kanton Basel-Landschaft auf den Eigentumsübergang – und somit auf den Zeitpunkt des Grundbucheintrags – abzustellen (vgl. WENK, a.a.O., Rz. 2 zu § 76 StG mit weiteren Hinweisen).

2.5 In Lehre und Rechtsprechung ist anerkannt, dass die Rückabwicklung eines Sachverhalts, der die Steuer ausgelöst hat, nicht zur Beseitigung der entstandenen Steuerschuld führt (Urteil des Bundesgerichts 2C_557/2017 vom 7. August 2018 E. 2.4.1, publ. in: SteuerRevue [StR] 73/2018 S. 801; Urteil des Bundesgerichts 2C_692/2013 vom 24. März 2014 E. 4.2, publ. in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 82 S. 740; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern 100.2018.352U vom 19. März 2020 E. 2.3; MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 74, mit weiteren Hinweisen). Die nachträgliche einverständliche Aufhebung eines Rechtsgeschäfts führt somit nicht dazu, dass Steuerfolgen vermieden bzw. rückgängig gemacht werden können. Entsprechend zeitigt eine nachträgliche Vertragsänderung im gegenseitigen Einvernehmen entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer ebenfalls keine

steuerrechtlichen Auswirkungen, ausser das ursprüngliche steuerauslösende Rechtsgeschäft ist ungültig. Nur die zivilrechtliche Unverbindlichkeit eines Vertrags, z.B. wenn er erfolgreich wegen Willensmängeln angefochten wird, hat auch steuerrechtliche Folgen: Fällt ein Vertrag rückwirkend dahin, stellt sich die Situation zivilrechtlich betrachtet so dar, wie wenn die Vertragsparteien nie einen Vertrag geschlossen hätten. Diesfalls hat auch aus steuerrechtlicher Sicht keine Veräusserung stattgefunden und der steuerauslösende Tatbestand hat sich nicht verwirklicht (vgl. ebenso Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern 100.2018.352U vom 19. März 2020 E. 2.3, mit Hinweisen).

2.6 Die Beschwerdeführer machen vor Kantonsgericht – im Gegensatz zum vorinstanzlichen Verfahren – nicht mehr geltend, dass ein Grundlagenirrtum vorliege. Damit liegt unbestrittenermassen keine steuerrechtlich relevante Unverbindlichkeit des Rechtsgeschäftes vor. Vielmehr bringen die Beschwerdeführer vor, es handle sich um eine zulässige Vertragsänderung mit einer Anpassung des übereinstimmenden Parteiwillens. Es sei rechtswidrig und willkürlich, dass die Vorinstanzen sie auf dem vollumfänglichen Inhalt des ursprünglichen Kaufvertrags vom 31. Oktober 2019 behaften würden, ohne den Nachtrag zu berücksichtigen.

2.7 Aus den konkreten Umständen und dem Nachtrag vom 11. Juni 2020 ergibt sich zweifelsfrei, dass die nachträgliche Vertragsänderung einzig aus steuerlichen Gründen erfolgt ist. Die Beschwerdeführer legen sodann nicht dar, dass andere Gründe für die Vertragsänderung vorgelegen hätten. Demgemäss ist nach der zuvor dargelegten Praxis nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanzen die nachträgliche Änderung steuerlich nicht anerkannt haben.

3.1 Schliesslich machen die Beschwerdeführer geltend, es liege eine unzulässige Praxisänderung vor, weil die Steuerverwaltung solche Vertragsberichtigungen beim Grundbuchamt innerhalb der Einsprachefrist von Grundstückgewinnsteuerveranlagungen nach einer langjährigen Praxis steuerlich anerkannt habe. Diese Praxis könne nicht aktenkundig sein, da sich aus allen diesen Fällen keine Grundstückgewinnsteuerveranlagungen ergeben hätten.

3.2 Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden. Es ist schleierhaft, inwiefern die Beschwerdeführer Kenntnis einer solchen Praxis haben können, sie aber im Gegenzug keine Tatsachen vorweisen können, die zumindest im Ansatz den Schluss auf eine solche Praxis zulassen würden. Entgegen ihrer Ansicht wäre eine solche Praxis, wenn sie denn Bestand hätte, beweisbar. Dies insbesondere, weil erlassene Veranlagungsverfügungen bei Vorliegen einer solchen Praxis nachträglich aufgehoben werden müssten, was aktenkundig sein muss. Die Aussagen der Beschwerdeführer sind sodann rein pauschale Vorbringen, ohne dass aufgezeigt wird, dass es derartige Fälle von Vertragsberichtigungen oder -änderungen mit Auswirkung auf die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer gegeben hätte und jene Fälle von Vertragsberichtigungen oder -änderungen auch in rechtlicher Hinsicht als vergleichbar mit dem vorliegenden Fall angesehen werden könnten. Eine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots ist damit nicht ersichtlich.

4. Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und ist vollumfänglich abzuweisen.

5. Es bleibt noch 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). Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'000.-- sind den unterliegenden Beschwerdeführern aufzuerlegen. Die Parteikosten sind gemäss § 21 Abs. 3 VPO wettzuschlagen.

Demgemäss wird **erkannt** :

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

Präsidentin

Gerichtsschreiber i.V.