



Urteil vom 30. September 2022 (510 22 28)

Verletzung des rechtlichen Gehörs aufgrund eines mangelhaften Dispositivs und einer mangelhaften Begründung

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter Dr. L. Schneider, Steuerrichter Robert Richner, Markus Zeller, Jörg Felix, Gerichtsschreiber D. Kambanas

Parteien **A.B.**_____ und **B.B.**_____, vertreten durch lic.iur. Christian Haidlauf, Advokat, Hauptstr. 13, 4153 Reinach

Rekurrenten

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend **Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer**

Sachverhalt:

A.

Die Pflichtigen verkauften mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 27. November 2017 die Liegenschaft Nr. xx, Grundbuch C._____ zu Preis von Fr. 1'650'000.--. Auf der ersten eingereichten Seite des Meldeformulars für die Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer vom 30. Oktober 2018 machten sie Ersatzbeschaffung in den nächsten zwei Jahren geltend.

Die Handänderungs- und Grundstückgewinnsteuer wurden mit den Veranlagungsverfügungen vom 12. November 2018 resp. vom 15. November 2018 mit jeweils Fr. 0.-- festgesetzt.

Die Pflichtigen reichten in der Folge ein vom 24. Mai 2020 datierendes bereinigtes Meldeformular ein.

Mit Veranlagungsverfügungen der Handänderungssteuer (ersetzt Verfügung vom 12.11.2018) und Grundstückgewinnsteuer (ersetzt Verfügung vom 15.11.2018), beide vom 28. April 2021, wurden die Handänderungssteuer und die Grundstückgewinnsteuer neu mit Fr. 12'419.-- resp. mit Fr. 248'381.-- festgesetzt.

B.

Mit Schreiben vom 28. Mai 2021 erhob der damalige Vertreter, RA Dr. Bruno Gutzwiller, Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung Handänderungssteuer (ersetzt Verfügung vom 12.11.2018) und stellte die (Haupt-)Anträge, es sei die Handänderungssteuer auf Fr. 7'238.-- festzusetzen, unter o/e Kostenfolge.

Mit Datum 25. Januar 2022 reichte er noch eine ausführliche Einsprachebegründung nach und modifizierte den Antrag dergestalt, dass die Handänderungssteuer mit Fr. 7'064.-- festzusetzen sei. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus, dass aufgrund einer teilweisen Ersatzbeschaffung dem Veräusserungspreis von Fr. 1'650'000.-- für die Liegenschaft xx, GB C._____, Gestehungskosten für das Ersatzobjekt an der Rue X.____ 26 in D.____ von Fr. 1'084'899.-- gegenüberstünden, womit sich die Bemessungsgrundlage für die zu erhebende Handänderungssteuer auf Fr. 565'101.-- belaufe und die daraus resultierende Handänderungssteuer auf Fr. 7'064.--.

Ebenfalls mit Schreiben vom 28. Mai 2021 erhob der damalige Vertreter Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung Grundstückgewinnsteuer (ersetzt Verfügung vom 15.11.2018) und stellte den Antrag, es sei die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 58'237.-- festzusetzen.

In der vom 31. Mai 2021 datierenden Ergänzung der Einsprache reichte er Kopien der bisher nicht berücksichtigten und auf der Liste «Um- und Neubau aus den Jahren 2002 - 2004» befindlichen Rechnungen ein. Zudem hielt er an der im Meldeformular erklärten Ersatzbeschaffung fest.

Mit Datum 25. Januar 2022 reichte er innert zweimalig erstreckter Frist eine ausführliche Einsprachebegründung nach und präzisierte den ursprünglich gestellten Antrag dergestalt, dass die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 52'368.-- festzusetzen sei. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus, dass sich die Gestehungskosten auf Fr. 1'597'632.-- beliefen:

- Kaufpreis	CHF	618'000
- Aufwendungen beim Erwerb	CHF	5'170
- Wertvermehrnde Aufwendungen	CHF	889'690
- Aufwendungen bei der Veräusserung	CHF	65'708
- Zusätzliche Auslagen (Handänderungssteuer und Anteil Anwaltskosten)	CHF	<u>19'064</u>
Total Gestehungskosten	CHF	<u>1'597'632</u>

Bei einem Veräusserungspreis für die Liegenschaft Nr. xx, Grundbuch C.____, von Fr. 1'650'000.-- stünden diesem damit Gestehungskosten von Fr. 1'597'632.-- gegenüber, womit sich der steuerbare Grundstücksgewinn auf Fr. 52'368.-- belaufe und die daraus resultierende Grundstücksgewinnsteuer auf Fr. 8'620.--.

Sollte eine detaillierte Ermittlung der wertvermehrden Aufwendungen rein rechnerisch problematisch sei, könnte eventualiter eine Ermessungsveranlagung vorgenommen werden. In der Bewertung der E.____ AG vom 7./10. April 2003 sei per 5. April 2003 ein Verkehrswert der umgebauten Liegenschaft von Fr. 1'540'000.-- ermittelt worden. Gehe man nun von einem indexierten Kaufpreis von Fr. 618'000.-- aus, ergebe dies wertvermehrnde Aufwendungen von Fr. 922'000.--. Die Schätzung sei kurz vor Fertigstellung des Umbaus im April 2003 vorgenommen worden. Anschliessend erfolgten dann noch weitere Investitionen in den Um- resp. Neubau. Damit ergäben sich aufgrund dieser Bewertung folgende Gestehungskosten:

- Kaufpreis	CHF	618'000
- Aufwendungen beim Erwerb	CHF	5'170
- Wertvermehrnde Aufwendungen	CHF	922'000
- Aufwendungen bei der Veräusserung	CHF	65'708
- Zusätzliche Auslagen (Handänderungssteuer und Anwalt)	CHF	<u>19'064</u>
Total	CHF	<u>1'629'942</u>

Bei einem Verkaufserlös von Fr. 1'650'000.-- ergebe dies einen Grundstücksgewinn von Fr. 20'058.--.

Ausserdem habe die Pflichtige per November 2004 eine eigene «Baukostenabrechnung» erstellt, wonach sich die Umbaukosten auf Fr. 932'379.-- beliefen. Damals seien jedoch noch nicht alle Handwerkerrechnungen gestellt worden. Bei Annahme von Investitionen in diesem Ausmass ergäben sich unter Berücksichtigung eines indexierten Kaufpreises von Fr. 618'000.--, Aufwendungen beim Erwerb von Fr. 5'170.-- und bei der Veräusserung von Fr. 65'708.-- sowie zusätzliche Auslagen von Fr. 19'064.-- und damit Gestehungskosten von total Fr. 1'640'321.--, was einen Grundstücksgewinn von Fr. 9'679.-- zur Folge hätte.

Mit Entscheid vom 28. Februar 2022 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Dies begründete sie unter anderem damit, dass die Pflichtigen im Jahr 2018 ein Meldeformular für die Grundstücksgewinn- und Handänderungssteuer erhalten hätten, auf dem die wertvermehrden Aufwendungen bzw. Gestehungskosten ausdrücklich in separater Liste deklariert hätten werden müssen. In der Folge hätten sie das Meldeformular lediglich mit einer Absichtserklä-

nung, ein Ersatzobjekt innert zweier Jahre zu erwerben, eingereicht. Mit der Grundstückgewinnsteuer-Verfügung vom 15. November 2018 seien keine wertvermehrenden Aufwendungen bzw. Gestehungskosten berücksichtigt und prominent ein Gewinn von Fr. 1'032'000.-- sowie zufolge Absichtserklärung eine aufgeschobene Gewinnsteuer von Fr. 258'000.-- verfügt worden. Gewinn und Gewinnsteuer würden praxismässig mit einer derartigen Veranlagung definitiv fixiert. Schliesslich setze eine Ersatzbeschaffung gerade voraus, dass ein Gewinn und damit ein Erlös erzielt werde. Lediglich hinsichtlich einer allfälligen Ersatzbeschaffung sei die Grundstückgewinnsteuer-Verfügung vom 15. November 2018 noch nicht definitiv. Die von den Pflichtigen geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen bzw. Gestehungskosten des *verkauften* Objekts könnten nicht mehr berücksichtigt werden, da diese nicht innert Einsprachefrist angefochten worden sei. Gestützt auf das massgebende Merkblatt zu Liegenschaftsunterhalt, Energiesparmassnahmen, Umwelt- und Lärmschutzmassnahmen, Denkmalpflege, Stand: 1. Januar 2020, der Steuerverwaltung Kanton Basel-Landschaft [Merkblatt, MB] seien folgende Positionen als wertvermehrende Aufwendungen bzw. Gestehungskosten des Ersatzobjekts zu berücksichtigen: Kaufpreis Land in Höhe von Fr. 320'060.-, definitive Bauabrechnung in Höhe von Fr. 726'613.98, Notariatskosten in Höhe von Fr. 10'850.-- und in Höhe von Fr. 5'060.--, Badezimmer Einrichtung in Höhe von Fr. 8'219.90, LED Strahler in Höhe von Fr. 650.- und Markise vom 10. April 2021 in Höhe von Fr. 12'585.25. Somit seien gesamthaft Fr. 1'084'039.-- als wertvermehrende Aufwendungen bzw. Gestehungskosten des Ersatzobjekts berücksichtigen während der Betrag von Fr. 859.85 für Vorhänge nicht als wertvermehrende Aufwendung berücksichtigt werden könne. Vorhänge seien als Fahrnis nicht abziehbar. Im Dispositiv wurde in der Folge erkannt, dass (1.) die Einsprache teilweise gutgeheissen werde, (2.) die Grundstückgewinnsteuer-Verfügung (ersetzt Verfügung vom 15. November 2018) vom 28. April 2021 sowie die Handänderungssteuer-Verfügung vom 28. April im Sinne der Erwägungen korrigiert würden, (3) nach unbenutztem Ablauf der Rechtsmittelfrist entsprechende Ersetzt-Rechnungen erstellt würden und (4.) das Einspracheverfahren kostenlos sei.

C.

Mit Schreiben vom 31. März 2022 erhebt der Vertreter der Pflichtigen, RA Christian Haidlauf, Rekurs und beantragt, bzgl. der Grundstückgewinnsteuer (1) dass der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Basel-Landschaft vom 28. Februar 2022 (und damit auch die Grundstückgewinnsteuer-Verfügung vom 28. April 2021) aufzuheben, soweit er die Grundstückgewinnsteuer betrifft, und die Grundstückgewinnsteuer basierend auf einem steuerbaren Gewinn von höchstens Fr. 52'368.-- auf gerundet Fr. 8'620.-- festzusetzen sei; (2) eventualiter sei der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Basel-Landschaft vom 28. Februar 2022 (und damit auch die Grundstückgewinnsteuer-Verfügung vom 28. April 2021), soweit er die Grundstückgewinnsteuer betrifft, aufzuheben und die Angelegenheit zur materiellen Neu beurteilung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen; (3) unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Staates. Bzgl. der Handänderungssteuer beantragt er dass, (1) der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Basel-Landschaft vom 28. Februar 2022 (und damit auch die Handänderungssteuer-Verfügung vom 28. April 2021) aufzuheben sei, soweit er die Handänderungssteuer betrifft, und die Handänderungssteuer sei auf Fr. 7'064.-- festzusetzen; (2) eventualiter sei der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Basel-Landschaft vom 28. Februar 2022 (und damit auch die Handänderungssteuer-Verfügung vom 28. April 2021) soweit er die Handänderungssteuer be-

trifft, aufzuheben und die Angelegenheit zur materiellen Neu Beurteilung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen; (3) unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Staates. Zudem stellt er den Verfahrens Antrag es seien die Steuerakten zur Veranlagungsverfügung (Grundstückgewinnsteuer) vom 28. April 2021 sowie zur Veranlagungsverfügung (Handänderungssteuer) vom 28. April 2021 zum Verfahren beizuziehen.

Zur Begründung macht er im Wesentlichen geltend, die Rekurrenten hätten nach Bezug ihrer neuen Liegenschaft in D.____ das vollständig ausgefüllte Meldeformular für die Grundstückgewinnsteuer am 24. Mai 2020 eingereicht. Im Begleitschreiben hätten sie unter anderem Folgendes festgehalten: «Anbei erhalten Sie unsere Abrechnung des verkauften Hauses in C.____ ... sowie des Neubaus EFH in D.____ ... Die Unterlagen dazu sind beigelegt. Wir möchten nochmals erwähnen, dass das Bauernhaus an der Z.____strasse 12 komplett ausgehöhlt und neu gebaut wurde, das heisst von Grund auf saniert ... Die entstandenen Baukosten übertrafen bei weitem den Kostenvoranschlag und mit einem Verkaufspreis von Fr. 1'650'000.-- haben wir im Endeffekt ... einen Verlust gemacht. Das neue Haus in D.____ konnte leider erst mit grosser Verzögerung am 27. August 2019 begonnen werden und ist... bis heute nicht komplett fertig gestellt. Die genaue Endabrechnung wird nachgereicht. Wir hoffen, Ihnen sämtlich nötige Daten beigelegt zu haben, ansonsten stehen wir Ihnen gerne jederzeit zur Verfügung ... Anlagen: ausgefüllte Meldeformulare Grundstückgewinnsteuer, Belegkopien». Dem Meldeformular sei entsprechend zusätzlich eine Zusammenstellung der Rekurrenten «Abzüge für Grundstückgewinnsteuer Hausverkauf Z.____strasse, C.____». Beigefügt sei eine Übersicht über die im Meldeformular aufgeführten Belege und über zusätzliche Auslagen sowie eine Zusammenstellung der F.____ AG in G.____, zuhanden der Steuerunterlagen 2005 «Rechnungen Um- und Neubau aus den Jahren 2002 - 2004» worden. Mit Datum vom 28. April 2021 sei sodann die Ersetzt-Veranlagungsverfügung eröffnet worden. In dieser Verfügung sei nicht auf die im massgeblichen Meldeformular rechtzeitig geltend gemachten Aufwendungen (Gestehungskosten) eingegangen worden. Stattdessen seien sowohl bei den Erwerbsunkosten wie auch bei den werterhöhenden Aufwendungen Fr. 0.-- festgehalten worden während lediglich bei den Verkaufsunkosten Fr. 12'419.-- berücksichtigt worden seien. Mit Schreiben vom 24. Mai 2020 hätten die Rekurrenten die damals noch unvollständige Bauabrechnung sowie eine Zusammenstellung diverser einzelner Rechnungen eingereicht. Die sich dabei ergebende Endsumme von Fr. 656'474.-- sei zwar in der Ersetztverfügung vom 28. April 2021 korrekt übernommen worden, jedoch sei fälschlicherweise der Kaufpreis für den Kauf des Baugrundstücks von Fr. 320'060.-- nicht festgehalten worden. Zudem sei der Hinweis übersehen worden, dass es sich aufgrund des noch nicht fertiggestellten Baus dabei nicht um die endgültige Endabrechnung handle.

Die Rekursgegnerin habe sachverhaltswidrig festgehalten, dass der Vertreter bereits mehrfach zur Akteneinsicht und Besprechung bei der Steuerverwaltung empfangen worden sei. Entsprechend habe die Rekursgegnerin auf die beantragte vorgängige Vereinbarung eines persönlichen Besprechungstermins verzichtet. Richtig sei, dass der damalige Vertreter der Rekurrenten vor Ort habe Akteneinsicht nehmen können; eine persönliche Besprechung vor Ort habe dagegen nie stattgefunden, trotz entsprechend begründetem Verfahrens Antrag in der Einsprachebegründung. Entsprechend habe die Rekursgegnerin diesbezüglich das rechtliche Gehör der Rekurrenten verletzt, sodass der Einspracheentscheid aus diesem Grund bereits aufzuheben sei. Der angefochtene Einspracheentscheid halte in seinem Dispositiv fest, dass die Einsprache teilweise gutgeheissen werde, die Grundstückgewinnsteuer-Verfügung (ersetzt Verfügung vom

15. November 2018) sowie die Handänderungssteuer-Verfügung, beide vom 28. April 2021, im Sinne der Erwägungen korrigiert sowie nach unbenutztem Ablauf der Rechtsmittelfrist entsprechende Ersetzt-Rechnungen erstellt würden. Aus dem Dispositiv gehe indes nicht klar hervor, inwiefern die angefochtenen Veranlagungen tatsächlich korrigiert würden und wie insbesondere die konkret berechneten Steuerbeträge (bei der Grundstückgewinnsteuer insbesondere der Betrag, der aufgeschoben würde) ausfallen würden, da im Dispositiv nur eine Korrektur «im Sinne der Erwägungen» und die konkrete Berechnung erst nach Rechtskraft des angefochtenen Entscheids in Aussicht gestellt würden. Diese unvollständige Festhaltung im Dispositiv verunmögliche es einem Betroffenen, die sich für ihn aus dem Entscheid ergebenden Rechte und Pflichten genau zu erfassen und ein allfälliges weiteres Vorgehen gegen den Entscheid zu prüfen. Weiter gehe aus dem Dispositiv auch nicht klar hervor, dass bezüglich der Grundstückgewinnsteuer keinerlei Gutheissung, sondern vielmehr eine vollständige Abweisung (oder gar ein Nichteintreten) verfügt worden, demgegenüber aber betreffend die Handänderungssteuer eine fast vollständige Gutheissung erfolgt sei. Insofern sei der angefochtene Entscheid mit einem Mangel behaftet. Auch die Begründung des angefochtenen Entscheids sei mangelhaft ausgefallen. So erfolge keine klare Gliederung betreffend den Verfahrensantrag und die einzelnen Rechtsbegehren der Einsprachebegründung, aber auch bezüglich der Einsprache zur Grundstückgewinnsteuer resp. zur Handänderungssteuer. Ebenso wenig werde die Abweisung des Verfahrensantrags so bezeichnet, geschweige denn die Abweisung oder ein Nichteintreten auf die Einsprache betreffend die Grundstückgewinnsteuer so ausdrücklich festgehalten. Zur Grundstückgewinnsteuer werde ausschliesslich festgehalten, dass und weshalb die Verfügung vom 15. November 2018 betreffend den Wert des Gewinns und der Gewinnsteuer massgeblich sei, dass diese nicht angefochten worden sei und dass daher keine wertvermehrenden Aufwendungen bzw. Gestehungskosten des verkauften Objekts mehr berücksichtigt werden könnten. Schliesslich würden betreffend die Grundstückgewinnsteuer auch die in der Einsprachebegründung vorsorglich gestellten zusätzlichen Beweisanträge mit keinem Wort erwähnt. Es folgten sodann diverse grundsätzliche Ausführungen zur Grundstückgewinnsteuer und zur Unterscheidung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Investitionen, ohne dass ersichtlich würde, unter welchem Titel diese Ausführungen erfolgten. Erst in den letzten Abschnitten der Begründung werde betreffend die Gestehungskosten des Ersatzobjektes festgehalten, dass alle diesbezüglich geltend gemachten Kosten ausser einer Position von Fr. 859.85 als wertvermehrende Gestehungskosten berücksichtigt würden. Die im Anschluss daran zu erwartende Schlussfolgerung, dass diese Anerkennung der Gestehungskosten einer fast vollständigen Gutheissung der Einsprache betreffend die Handänderungssteuer gleichkomme, fehle wiederum, genauso wie die zu erwartende Schlussfolgerung bezüglich der Frage nach einer allfälligen Aufschiebung der Grundstückgewinnsteuer aufgrund der neu festgesetzten Gestehungskosten. Insofern sei also auch die Begründung des Einspracheentscheids unverständlich und mangelhaft und vermöge insbesondere auch die bereits mangelhafte Formulierung des Dispositivs des angefochtenen Entscheids nicht zu kompensieren. Mit der genannten mangelhaften Begründung und dem mangelhaften Festhalten der Rechte und Pflichten der Rekurrenten im Dispositiv des angefochtenen Entscheids werde ebenfalls das rechtliche Gehör verletzt, sodass der angefochtene Entscheid auch aus diesem Grund widerrechtlich und aufzuheben sei. Diesbezüglich ist jedoch festzuhalten, dass Grundstückgewinnsteuer-Verfügung vom 15. November 2018 ausschliesslich der ursprüngliche Erwerbspreis sowie der Veräusserungspreis der verkauften Liegenschaft zugrunde gelegt werden konnte, da der Steuerbehörde zu

diesem Zeitpunkt erst die Meldung der Rekurrenten vorgelegen habe, dass sie die alte Liegenschaft verkauft und noch kein Ersatzobjekt gekauft hätten.

Damit könne betreffend Gewinn und Gewinnsteuer keine verbindliche Veranlagung erfolgen, da die Zusammenstellung nicht einmal geringe Erwerbsunkosten oder aber wertvermehrende Aufwendungen, geschweige denn eine Handänderungssteuer festhalte, womit ein sachfremder, riesiger Grundstücksgewinn resultiere. Dass mit dieser Verfügung auch betreffend Gewinn und Gewinnsteuer auch keine verbindliche Veranlagung erfolgt sein könne, ergebe sich aber auch aus der Tatsache, dass am Schluss der Berechnung die rein hypothetisch berechnete sehr hohe Grundstücksgewinnsteuer alleine aufgrund der Absichtserklärung der Rekurrenten, eine neue Liegenschaft zu erwerben, und des damit verbundenen vollständigen Aufschiebs der Steuer im Sinne eines Dispositivs ein Rechnungsbetrag von Null resultiere. Es habe für die Rekurrenten zum damaligen Zeitpunkt keinerlei Veranlassung bestanden und keinerlei ersichtliches Rechtsschutzinteresse, diese als Veranlagungsverfügung bezeichnete vorläufige Aufstellung gewisser Zahlen anzufechten. Die vorliegende Schlussfolgerung habe umso mehr zu gelten, als nur wenige Tage zuvor, am 12. November 2018, eine ebenfalls rein provisorische Aufstellung betreffend die Handänderungssteuer verfügt worden sei, welche aufgrund des noch ungewissen Erwerbspreises des Ersatzobjektes ebenfalls eine Steuer mit Saldo Null festgehalten habe; dieser Sachverhalt und dieser Saldo aber in der Grundstücksgewinnsteuer-Verfügung weder an der betreffenden Stelle noch sonst wo in der Aufstellung explizit erwähnt werde.

Weiter sei bezüglich der Verbindlichkeit der Grundstücksgewinnsteuer-Verfügung vom 15. November 2018 festzustellen, dass in der Veranlagungsverfügung vom 28. April 2021 betreffend die Grundstücksgewinnsteuer bereits im Betreff der Verfügung in fetter Schrift festgehalten wurde, dass diese Verfügung vom 28. April 2021 die Verfügung vom 15. November 2018 ersetze. Damit habe die Rekursgegnerin selbst die so genannte Verfügung vom 15. November 2018 explizit aufgehoben und könne sich nachträglich nicht, auch nicht betreffend einzelner Positionen, wieder auf die aufgehobene Verfügung berufen. Eine derartige Berufung auf eine ersetzte Verfügung widerspreche Treu und Glauben und sei unhaltbar. Dies habe umso mehr zu gelten, als in der Verfügung vom 28. April 2021 wahrheitswidrig und ohne weitere Begründung einfach festgehalten werde, dass betreffend die Gestehungskosten keine Rechnungen und werterhöhenden Aufwendungen eingereicht worden seien, und entsprechend dort der Wert mit Fr. 0.-- verzeichnet worden sei. Demgegenüber werde sodann neu der damals aktuelle und gleichentags verfügte Handänderungssteuerwert ergänzend vermerkt, womit auch die Gestehungskosten der alten Liegenschaft nochmals etwas nach oben korrigiert, ohne dass allerdings die ebenfalls bis dahin bereits geltend gemachten zusätzlichen Gestehungskosten anerkannt würden.

Was die konkrete Berücksichtigung der Gestehungskosten des verkauften Objekts im Zusammenhang mit der Festlegung der Grundstücksgewinnsteuer betreffe, so resultierten folgende Gestehungskosten:

- Kaufpreis (indexiert)	CHF	618'000.00
- Aufwendungen beim Erwerb	CHF	5'170.00
- Wertvermehrende Aufwendungen	CHF	889'690.00
- Aufwendungen bei der Veräusserung	CHF	65'708.00
- Zusätzliche Auslagen	CHF	<u>19'064.00</u>
Total Gestehungskosten	CHF	1'597'632.00

Unter Berücksichtigung eines Verkaufserlöses in Höhe von Fr. 1'650'000.-- und Gestehungskosten in Höhe von Fr. 1'597'632.-- resultiere ein massgebender Grundstücksgewinn in Höhe von Fr. 52'368.-- und eine Grundstücksgewinnsteuer von Fr. 8'620.--. Aufgrund des Umstandes, dass die Gestehungskosten der verkauften Liegenschaft in C.____ rund Fr. 1,6 Mio. betragen und sich die Kosten für das Ersatzobjekt in D.____ nur auf rund Fr. 1,1 Mio. belaufen, käme ein Steueraufschub für die Grundstücksgewinnsteuer nicht in Frage.

Betreffend die Handänderungssteuer sei schliesslich der nicht berücksichtigte Betrag in Höhe von Fr. 859.85 für die Installation von Elektroanschlüssen für Storen im Rahmen der Gestehungskosten des Ersatzobjekts zu berücksichtigen.

In der Vernehmlassung vom 10. Juni 2022 beantragt die Steuerverwaltung die Rückweisung des Rekurses. Zur Begründung führt sie unter anderem aus, dass mit Blick auf die erfolgte teilweise Gutheissung der Einsprache zu gelten habe, dass das Einsprache-Dispositiv der angefochtenen Einspracheentscheide nicht direkt vollziehbar bzw. mangelhaft seien, indem für die Rekurrenten die genauen Rechtsfolgen nicht ohne weiteres erkennbar seien. Für die allfällige Ergreifung eines Rechtsmittels müsse jedoch auch im Hinblick auf das Kostenrisiko klar sein, um welchen Betrag es konkret gehe. Dem entspreche im Übrigen, dass ein solches Dispositiv im Rahmen eines allfälligen Rechtsöffnungsverfahren wohl nicht ohne weiteres vollstreckbar wäre, was die Mangelhaftigkeit des Einspracheentscheids in diesem Punkt hervorhebe.

An der heutigen Parteiverhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen und Vorbringen fest.

Erwägungen:

1.

Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 10'000.-- 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.

2.1. Der Vertreter der Rekurrenten moniert einleitend, dass der angefochtene Einspracheentscheid in seinem Dispositiv festhalte, dass die Einsprache teilweise gutgeheissen werde, die Veranlagungsverfügungen der Handänderungssteuer (ersetzt Verfügung vom 12.11.2018) resp. Grundstücksgewinnsteuer (ersetzt Verfügung vom 15.11.2018), beide vom 28. April 2021, im Sinne der Erwägungen korrigiert sowie nach unbenutztem Ablauf der Rechtsmittelfrist entsprechende Ersetzt-Rechnungen erstellt würden. Die mangelhafte Begründung des Einspracheentscheids und das mangelhafte Festhalten der Rechte und Pflichten der Rekurrenten im Dispositiv

tiv verletze das rechtliche Gehör, sodass der angefochtene Entscheid widerrechtlich und aufzuheben sei.

2.2. Es ist deshalb vorab zu prüfen, ob ein mangelhaft begründeter Einspracheentscheid vorliegt und damit in der Folge eine Verletzung des rechtlichen Gehörs festzustellen ist.

3.

3.1. Nach Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) haben die Parteien Anspruch auf rechtliches Gehör. Einen vergleichbaren Anspruch auf Begründung gewährt auch Art. 6 Abs. 1 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten vom 4. November 1950 (EMRK; SR 0.101) in seinem Geltungsbereich. Nach Ansicht der Lehre gilt die Begründungspflicht nach Art. 6 Abs. 1 EMRK nicht nur für die Gerichte im Sinne dieser Bestimmung, sondern auch für Verwaltungsbehörden, weil eine ungenügende Begründung der Verfügung faktisch den Zugang zum Gericht einschränken und die richterliche Kontrolle in Frage stellen kann (vgl. ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNELER *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, Zürich 1998, N 636).

3.2. Die Art und Weise, wie ein gerichtliches oder administratives Verfahren abläuft, ist wesentlich für die Legitimation einer staatlichen Entscheidung und deren Akzeptanz in der Bevölkerung. Der Rechtssuchende muss sich dem Verfahrensrecht unterwerfen, wobei er nur wenige Parameter beeinflussen kann. Er ist darauf angewiesen, dass ihm der Zugang zur Justiz nicht verwehrt wird und ein Entscheid fair, unabhängig und innert nützlicher Frist zustande kommt. Die verfassungsrechtlichen Verfahrensgarantien in Art. 29 - 32 BV sind dazu da, diesen rechtsstaatlichen Ansprüchen gerecht zu werden und wenigstens einen Minimalstandard zu garantieren (vgl. HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, *Schweizerisches Bundesstaatsrecht*, 10. Auflage, Zürich 2020, Rz. 827 ff.). Das explizit durch die Verfassung gewährleistete rechtliche Gehör stellt eine fundamentale Garantie für ein rechtsstaatliches Verfahren dar. Es dient der Sachaufklärung und garantiert dem Betroffenen ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht im Verfahren. Der Grundsatz gilt nach der heutigen Rechtsprechung für alle Rechtsanwendungsverfahren: Zivilprozesse, Strafprozesse, Schuldbetreibungs- und Konkursachen, Verwaltungsverfahren. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts greift der Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren überall dort Platz, wo die Gefahr besteht, dass der einzelne durch den Erlass einer Verfügung in seinen rechtlich geschützten Interessen verletzt wird (vgl. HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, a.a.O., Rz. 835ff.).

3.3. Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst neben der Möglichkeit des Betroffenen, sich zu allen relevanten Gesichtspunkten zu äussern und Beweisanträge zu stellen, der Mitwirkung bei Beweiserhebungen, dem Recht auf Stellungnahme zum Vorbringen der Gegenpartei und zum Ergebnis des Beweisverfahrens, dem Akteneinsichtsrecht, dem Anspruch auf richtige Zusammensetzung der entscheidenden Behörde im Verwaltungsverfahren, dem Anspruch auf Prüfung der Anträge und Stellungnahmen durch die verfügende oder urteilende Behörde, die sich in der Begründung des Entscheids niederschlägt, hat der Einzelne im Verwaltungsverfahren auch Anspruch auf einen begründeten Entscheid (vgl. HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, a.a.O., Rz. 838). Die Pflicht, Verfügungen zu begründen, ergibt sich für die Behörden des Bun-

des aus Art. 35 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021), für die kantonale Behörden Basel-Landschaft aus § 18 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes Basel-Landschaft vom 13. Juni 1988 (VwVG BL; SGS 175). Ein Mindestanspruch auf Begründung folgt aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör. Die Begründung einer Verfügung entspricht den Anforderungen von Art. 29 Abs. 2 BV, wenn die Betroffenen dadurch in die Lage versetzt werden, die Tragweite der Entscheidung zu beurteilen und sie in voller Kenntnis der Umstände an eine höhere Instanz weiterzuziehen. An die Begründungspflicht werden höhere Anforderungen gestellt, je weiter der den Behörden durch die anwendbaren Normen eröffnete Entscheidungsspielraum und je komplexer die Sach- und Rechtslage ist (vgl. HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, a.a.O., Rz. 1071 f.).

3.4. Gemäss § 123 Abs. 3 StG hat die Steuerverwaltung dem Steuerpflichtigen und der Gemeinde ihren begründeten Entscheid schriftlich und mit einer Belehrung über die Rechtsmittel zu eröffnen. Während es nach gängiger Praxis genügt, beim Erlass der Veranlagung die Abweichungen von der Deklaration aufzuzeigen, muss der Einspracheentscheid eine Begründung enthalten. Die Begründung hat die rechtlichen und tatsächlichen Erwägungen der Behörde aufzuzeigen, aufgrund derer der Entscheid getroffen wurde. Die Begründung muss es dem Steuerpflichtigen ermöglichen, die Erfolgchancen und die Kostenrisiken eines weiteren Rechtsmittelverfahrens abzuschätzen (vgl. ZIEGLER in: Nefzger/Simonek/Wenk, [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 123 N 10).

3.5. Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (§ 71 Abs. 1 StG). Bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstbewohnten Liegenschaft wird die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben, sofern der Erlös in der Regel innert zwei Jahren zum Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird (§ 73 Abs. 1 lit. k StG). Ziel des Steueraufschubtatbestands ist die Förderung des selbstgenutzten Wohneigentums (WENK, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 73 N 46).

Nach der absoluten Methode ist ein Steueraufschub nur in dem Umfang möglich, als der reinvestierte Erlös höher ist als die Gestehungskosten der ursprünglichen Liegenschaft. Übersteigen die für das Ersatzobjekt eingesetzten Mittel die Gestehungskosten der veräusserten Liegenschaft nicht, so steht die vollständige Besteuerung des Grundstückgewinns dem Erwerb des Ersatzobjektes und damit der Mobilität eines Steuerpflichtigen nicht entgegen (vgl. zum Ganzen Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 130 II 202 E. 5.3).

3.6. Gestützt auf § 81 Abs. 1 StG wird die Handänderungssteuer auf Handänderungen von Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben. Die Handänderungssteuer wird nach § 82 Abs. 3 StG beim Veräusserer nicht erhoben bei Veräusserungen einer dauernd und ausschliesslich selbstbewohnten Liegenschaft, sofern der Erlös in der Regel innerhalb zweier Jahre zum Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird.

3.7. Im vorliegenden Fall sind zwei verschiedene Steuerarten betroffen, nämlich die Handänderungssteuer (vgl. E. 3.6.) und die Grundstückgewinnsteuer (vgl. E. 3.5.), welche mit zwei unterschiedlichen Veranlagungsverfügungen [Veranlagungsverfügung der Handänderungssteuer

(ersetzt Verfügung vom 12.11.2018) vom 28. April 2021 und die Veranlagungsverfügung der Handänderungssteuer (ersetzt Verfügung vom 15.11.2018) vom 28. April 2021] festgesetzt wurden. Gegen beide Veranlagungsverfügungen wurde wiederum mit zwei separaten Schreiben, die beide vom 28. Mai 2021 datieren, Einsprache erhoben. Beide Einsprachen wurden jedoch in nur einem einzigen Einspracheentscheid behandelt.

Inhaltlich stellt sich bei beiden Steuerarten die Frage der Möglichkeit der Ersatzbeschaffung. Die Voraussetzungen für deren Gewährung ist bei beiden Steuerarten zwar identisch, jedoch gibt es Unterschiede hinsichtlich der jeweiligen steuerlichen Folgen. Bei der absoluten Methode bei der Grundstückgewinnsteuer sind drei Konstellationen möglich: Die vollständige Reinvestition des Gewinns in das Ersatzobjekt, wobei der gesamte Gewinn unbesteuert bleibt und der Grundstückgewinn vollumfänglich aufgeschoben wird; die teilweise Reinvestition des Gewinns in das Ersatzobjekt, wobei ein Steueraufschub in dem Umfang stattfindet, in dem der Gewinn in das Ersatzobjekt investiert und die Differenz zwischen dem Veräusserungserlös für die bisher selbstgenutzte Liegenschaft und den tieferen Anlagekosten des Ersatzobjekts besteuert wird, da der Erlös in diesem Umfang nicht mehr gebunden ist; sowie die fehlende Reinvestition des Gewinns in das Ersatzobjekt, wenn die Reinvestition kleiner ist als die Anlagekosten des veräusserten Objekts, wobei dann der ganze Gewinn besteuert wird (ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2021, § 7 N 124). Die Steuerfolgen bei der Handänderungssteuer gestalten sich etwas simpler, unterscheiden sich aber auch nach dem Umfang der Erlösverwendung: Es gilt auch hier die absolute Methode. Nach dieser Methode kommt es nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts darauf an, wieviel des beim Verkauf des ursprünglichen Grundstücks erzielten Gewinns in das Ersatzobjekt reinvestiert wird. Wird der Veräusserungserlös also nicht vollständig in ein Ersatzobjekt reinvestiert, unterliegt der überschüssige Betrag der Handänderungssteuer (vgl. Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 8. Juni 2012, publ. in: BStPra, Bd. XXI, S. 162 ff., E. 3a mit weiteren Hinweisen). Eine bloss teilweise Verwendung des Erlöses für das Ersatzobjekt führt damit nur zu einer anteilmässigen Steuerbefreiung.

Aufgrund der Tatsache, dass zwei verschiedene Steuerarten betroffen sind, hätten zwei formell getrennte Einspracheentscheide eröffnet oder zumindest eine klare Trennung der beiden Steuerarten resp. eine klare Unterscheidung der jeweiligen steuerlichen Auswirkungen in Begründung und Dispositiv vorgenommen werden müssen, was jedoch nicht geschehen ist. Bei den beiden «ursprünglichen» Veranlagungsverfügungen Handänderungssteuer vom 12. November 2018 und Grundstückgewinnsteuer vom 15. November 2018 wurde die Steuer aufgrund unterschrieben erklärter zukünftiger Ersatzbeschaffung innert zweier Jahre mit Fr. 0.-- festgesetzt. Einzig bei der Veranlagungsverfügung Grundstückgewinnsteuer finden sich bzgl. der Gestehungskosten einige wenige summarische Hinweise wie «es wurden keine Rechnungen resp. keine werterhöhenden Aufwendungen eingereicht» (Ziff. 2 und 3), welche bei der Veranlagungsverfügungen Handänderungssteuer fehlen. Im angefochtenen Einspracheentscheid stellt die Steuerverwaltung massgeblich auf diese Veranlagungsverfügungen ab und führt aus, dass die Rekurrenten bereits dagegen hätten Rechtsmittel ergreifen müssen. Sie verkennt dabei aber, dass in den ursprünglichen Veranlagungsverfügungen Handänderungssteuer vom 12. November 2018 und Grundstückgewinnsteuer vom 15. November 2018 die massgebliche Steuer jeweils mit Fr. 0.-- festgesetzt wurde. Da nur das Dispositiv und die Steuerfaktoren in Rechtskraft erwachsen (statt vieler: BGer 2A.465/2006 vom 19. Januar 2007 E. 4.2.2; BGE 140 I 114, E. 2.4.3), waren die Rekurrenten damit gar nicht beschwert und somit nicht legitimiert ein

Rechtsmittel zu ergreifen. Auch vermag eine neue Verfügung die ursprüngliche Verfügung nur vollständig und nicht partiell zu ersetzen, weshalb die beiden Ersetzverfügungen nicht nur die Ersatzbeschaffung an sich, sondern auch den eigentlichen Veräusserungsgewinn zu berühren vermögen (Anders präsentierte sich die Sachlage in BGE 137 II 419, in welchem der Grundstücksgewinn sehr detailliert beschrieben und besteuert wurde, sodass bereits im Zeitpunkt der ersten Verfügung den Rekurrenten das rechtliche Gehör gewährt worden war.). In der Folge verfügte die Steuerverwaltung im Einspracheentscheid bei der Handänderungssteuer eine fast vollständige Gutheissung während bei der Grundstückgewinnsteuer eine vollständige Abweisung erfolgte. Diese Folgen sind jedoch aufgrund des Dispositivs nicht ersichtlich resp. nicht einfach nachvollziehbar, da gemäss dessen Ziffer 1 die Einsprache teilweise gutgeheissen wurde und gemäss Ziffer 2 die Grundstückgewinnsteuer-Verfügung (ersetzt Verfügung vom 15. November 2018) vom 28. April 2021 sowie die Handänderungssteuer-Verfügung vom 28. April im Sinne der Erwägungen zu korrigieren seien, wobei nach unbenutztem Ablauf der Rechtsmittelfrist entsprechende Ersetzt-Rechnungen erstellt würden (Ziffer 3). Anhand der Begründung wie auch des Dispositivs des Einspracheentscheides war es den Rekurrenten somit nicht möglich, sich in voller Kenntnis der Umstände über die Tragweite des Entscheids eines Weiterzugs ein Bild zu machen, weshalb der Grundsatz des rechtlichen Gehörs als verletzt zu gelten hat.

4.

Nach dem Ausgeführten wird der Rekurs im Sinne der Erwägungen gutgeheissen und die Angelegenheit an die Steuerverwaltung zur Neuveranlagung unter Berücksichtigung der Gebäudewerte zurückgewiesen.

4.1. Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271]). Eine Rückweisung entspricht prozessual einem vollen Obsiegen (vgl. BGE 137 V 210, E. 7.1, m.w.H.), dementsprechend sind die vorliegenden Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 2'500.-- der Steuerverwaltung aufzuerlegen. Der bereits geleistete Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 2'500.-- ist den Rekurrenten zurückzuerstatten.

4.2. Nach § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 1 VPO kann bei Rekursen in Steuersachen der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Anwaltes eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. In der heutigen Verhandlung macht der Vertreter des Rekurrenten eine Parteientschädigung von Fr. 2'625.-- geltend, welche sich aus einem Honorar von 10,5 Stunden à Fr. 250.-- zzgl. Mehrwertsteuer (MWST) von Fr. 202.15 zusammensetzt. Die Bemühungen für die Teilnahme an der heutigen Verhandlung in Höhe von einer Stunde sind bereits berücksichtigt. Entsprechend ist den Rekurrenten eine Parteientschädigung von Fr. 2'827.15 (inkl. Auslagen und MWST) für das vorliegende Verfahren zuzusprechen.

wird erkannt:

1.

Der Rekurs wird gutgeheissen und die Angelegenheit wird zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten in Höhe von Fr. 2'500.-- werden der Steuerverwaltung Basel-Landschaft auferlegt. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 2'500.-- wird den Rekurrenten zurückerstattet.

3.

Die Steuerverwaltung hat den Rekurrenten eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 2'827.15 (inklusive Auslagen und MWSt) zu bezahlen.

4.

Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Rekurrenten (2) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).