



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

**vom 7. September 2022 (810 22 73)**

---

**Steuern und Kausalabgaben**

**Grundstückgewinnsteuer / Festsetzung des Erwerbspreises / Aufteilung der wertvermeh-  
renden Aufwendungen auf die veräusserten Parzellen**

Besetzung Vizepräsident Daniel Ivanov, Kantonsrichterin Ana Dettwiler, Kantons-  
richter Markus Clausen, Hans Furer, Niklaus Ruckstuhl, Gerichts-  
schreiber Marius Wehren

Beteiligte **A.**\_\_\_\_, Beschwerdeführer

gegen

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

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

Betreff Grundstückgewinnsteuer  
(Urteil des Steuer- und Enteignungsgerichts des Kantons Basel-  
Landschaft, Abteilung Steuergericht, vom 22. Oktober 2021)

A. Am 28. Mai 1993 erwarb A.\_\_\_\_ die Parzelle Nr. 1135, Grundbuch B.\_\_\_\_, mit einer Fläche von 1'981 m<sup>2</sup> zum Preis von Fr. 270'000.--. Auf dem Grundstück befand sich ein landwirtschaftliches Ökonomiegebäude, welches dem Bauunternehmen von A.\_\_\_\_ (Einzelunternehmen) als Magazin diente. Ab 1994 plante A.\_\_\_\_ auf der genannten Parzelle eine Überbauung, bestehend aus zwei Wohnungen im bestehenden Ökonomiegebäude (Projekt "C.\_\_\_\_") und vier Reiheneinfamilienhäusern (Projekt "D.\_\_\_\_"). Während das Projekt "C.\_\_\_\_" in der Folge ausgeführt wurde, konnte das Projekt "D.\_\_\_\_" aus baurechtlichen Gründen nicht verwirklicht werden.

B. Per 12. Januar 2011 und 10. April 2017 wurde die Parzelle Nr. 1135 aufgeteilt in die Parzellen Nrn. 1135, 1716, 1717, 1718, 1719, 1694 und 1695.

C. Mit Grundbuchdatum vom 21. Juli 2017 wurde auf der Parzelle Nr. 1694 Stockwerkeigentum hinsichtlich einer 4.5-Zimmer-Maisonette-Wohnung (Parzelle Nr. S1699, zu 75/100 Miteigentumsanteil) und einer Heizzentrale (Parzelle Nr. S1700, zu 25/100 Miteigentumsanteil) begründet.

D. Am 1. Februar 2018 wurde die 4.5-Zimmer-Maisonette-Wohnung an der E.\_\_\_\_-strasse 8 (Parzelle Nr. S1699) zu einem Preis von Fr. 680'000.-- veräussert. Das Einfamilienhaus an der E.\_\_\_\_-strasse 8a (Parzelle Nr. 1695) wurde am 1. November 2018 zu einem Preis von Fr. 710'000.-- veräussert.

E. Mit Veranlagungsverfügung Nr. 18/555 der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft vom 1. Februar 2019 wurde die Grundstückgewinnsteuer für die Parzelle Nr. S1699 mit einem steuerbaren Gewinn von Fr. 481'987.-- veranlagt. Der steuerbare Grundstückgewinn für die Parzelle Nr. 1695 wurde mit Veranlagungsverfügung Nr. 18/2722 vom 7. Oktober 2019 auf Fr. 148'302.-- festgesetzt.

F. Am 18. Februar 2019 erhob A.\_\_\_\_ Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung Nr. 18/555, worauf die Steuerverwaltung am 16. Oktober 2019 beim Revisorat eine Buchprüfung der Grundstückgewinnsteuer-Veranlagungen Nrn. 18/555 sowie 18/2722 beantragte.

G. Gestützt auf den Revisionsbericht Nr. 2020-251 vom 10. Dezember 2020 erliess die Steuerverwaltung am 17. Dezember 2020 in den Verfahren Nrn. 18/555 und 18/2722 neue Veranlagungsverfügungen. Dabei wurde der steuerbare Grundstückgewinn auf Fr. 115'776.-- (Verfahren Nr. 18/555) bzw. Fr. 205'973.-- (Verfahren Nr. 18/2722) festgesetzt.

H. Gegen die Veranlagungsverfügungen vom 17. Dezember 2020 erhob A.\_\_\_\_ mit Eingabe vom 29. Dezember 2020 Einsprache. Am 31. März 2021 reichte A.\_\_\_\_, neu vertreten durch Dr. Roberto Peduzzi, Rechtsanwalt, die Einsprachebegründung ein.

I. Mit Einspracheentscheid vom 15. Juni 2021 wurde die Einsprache teilweise gutgeheissen und die Grundstückgewinnsteuer-Veranlagungen Nrn. 18/555 und 18/2722 vom 17. Dezember 2020 wurden im Sinne der Erwägungen korrigiert. In den Erwägungen wurde ausge-

führt, dass die folgenden Positionen neu als wertvermehrnde Aufwendungen bzw. Gesteungskosten berücksichtigt würden: Fr. 46'061.85 Nr. 5 Regiearbeiten zu 1/6 bei der Grundstückgewinnsteuer-Verfügung Nr. 18/2722 und 1/8 bei der Grundstückgewinnsteuer-Verfügung Nr. 18/555; Fr. 118'375.-- Nr. 20 Regiearbeiten zu 5/12 bei der Grundstückgewinnsteuer-Verfügung Nr. 18/2722 und 4/12 bei der Grundstückgewinnsteuer-Verfügung Nr. 18/555; Fr. 2'014.55 Nr. 20 Regiearbeiten (Recte: Rechnung Nr. 6) zu 2/3 bei der Grundstückgewinnsteuer-Verfügung Nr. 18/2722 sowie Fr. 28'746.55 Wasseranschlussgebühren zu 1/1 bei der Grundstückgewinnsteuer-Verfügung Nr. 18/2722 und Fr. 29'190.40 Wasseranschlussgebühren zu 1/1 bei der Grundstückgewinnsteuer-Verfügung Nr. 18/555.

J. Mit Eingabe vom 16. Juli 2021 erhob A.\_\_\_\_, vertreten durch F.\_\_\_\_, gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Beschwerde beim Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, welches diese mit Urteil vom 22. Oktober 2021 abwies, soweit darauf eingetreten wurde.

K. Am 27. März 2022 erhob A.\_\_\_\_ gegen das Urteil des Steuergerichts Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, mit dem sinngemässen Antrag, die Veranlagungsverfügungen Nrn. 18/555 und 18/2722 seien aufzuheben.

L. Mit Vernehmlassung vom 21. April 2022 beantragt das Steuergericht unter Hinweis auf den angefochtenen Entscheid die Abweisung der Beschwerde.

M. In ihrer Vernehmlassung vom 27. April 2022 stellt die Steuerverwaltung ebenfalls den Antrag auf Abweisung der Beschwerde.

N. Mit Verfügung vom 3. Mai 2022 wurde der Fall der Kammer zur Beurteilung überwiesen.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung** :

1.1 Gemäss § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht als letzter kantonaler Instanz angefochten werden. Die formellen Voraussetzungen nach §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 sind erfüllt, sodass auf die Beschwerde eingetreten werden kann.

1.2 Mit der Beschwerde in Steuersachen können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (§ 45 Abs. 2 VPO).

2.1 Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bilden die Grundstückgewinnsteuern, welche dem Beschwerdeführer infolge Veräusserung der Parzellen Nrn. 1695 und S1699 auferlegt wurden.

2.2.1 Der anwaltlich nicht (mehr) vertretene Beschwerdeführer wendet sich sinngemäss gegen die Festsetzung der Grundstückgewinnsteuern, ohne ein konkretes Rechtsbegehren zu stellen. Er beanstandet die Festsetzung des Erwerbspreises und macht geltend, dieser sei nach dem Verkehrswert des Grundstücks vor 20 Jahren zu bestimmen und der Gebäudewert des ehemaligen Ökonomiegebäudes sei vollumfänglich den überbauten Parzellen anzurechnen. Es sei unzulässig, nur Gestehungskosten von Gebäuden zu berücksichtigen, welche bei der Veräusserung noch vorhanden seien. Im Weiteren beanstandet der Beschwerdeführer die Aufteilung der wertvermehrenden Aufwendungen auf die veräusserten Parzellen. Er macht geltend, die Vorinstanzen seien auf die Argumentation seines damaligen Rechtsvertreters nicht eingegangen und diese sei nicht "gehört" worden. Ausserdem bezeichnet er einzelne Rechnungen, welche aus seiner Sicht zu Unrecht nicht vollständig den Häusern 8 und 8a (Parzellen Nrn. 1694 und 1695) angerechnet worden seien.

2.2.2 Soweit der Beschwerdeführer "vorsorglich" Ausführungen zum Vorliegen eines gewerbmässigen Liegenschaftshandels macht, ist diese Frage gegebenenfalls bei der direkten Bundessteuer, nicht jedoch bei den vorliegend strittigen Grundstückgewinnsteuern relevant. Auf die entsprechenden Ausführungen ist daher nicht weiter einzugehen.

3.1 Das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG) vom 14. Dezember 1990 verpflichtet die Kantone, sämtliche Gewinne, die sich bei der Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks sowie von Anteilen daran ergeben, zu besteuern, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt (Art. 12 Abs. 1 StHG). Über die vorgeschriebene Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer hinaus enthält das StHG nur wenige Vorgaben an die Kantone. 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 143 II 382 E. 2.1; BGE 134 II 124 E. 3.2). Die basellandschaftliche Grundstückgewinnsteuer (E. 3.2 hiernach) folgt dem monistischen System, welches auch Zürcher System genannt wird, und erfasst einheitlich sowohl private als auch geschäftliche Grundstückgewinne (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_230/2017 vom 26. Januar 2018 E. 2.1.2; Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [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, N 5 zu § 71).

3.2 Das kantonale Recht regelt in § 71 StG, dass die Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen der Grundstückgewinnsteuer unterliegen. Der Grundstückgewinn ist der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten oder Anlagekosten, d.h. den Erwerbspreis und die anrechenbaren Aufwendungen, übersteigt (§ 75 Abs. 1 StG). Als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwer-

bers (§ 77 Abs. 1 StG). Ist der Kaufpreis nicht feststellbar, so gilt der Verkehrswert im Zeitpunkt des Erwerbes als Kaufpreis (§ 77 Abs. 2 StG). Liegt der Erwerb mehr als 20 Jahre zurück, so bestimmt sich der Erwerbspreis nach dem Verkehrswert des Grundstückes vor 20 Jahren, sofern kein höherer Erwerbspreis nachweisbar ist (§ 77 Abs. 3 StG). Zu den abzugsfähigen Aufwendungen zählen gemäss § 78 Abs. 1 StG wertvermehrende Baukosten (lit. a); Grundeigentümerbeiträge (lit. b); sowie Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind, mit Einschluss der üblichen Mäklerprovision (lit. c).

4.1 Strittig ist zunächst, ob die Steuerverwaltung zur Festsetzung des Erwerbspreises zu Recht auf den tatsächlichen Erwerbspreis der Ursprungsparzelle Nr. 1135 abstellte und diesen den veräusserten Parzellen entsprechend ihrem Flächenanteil anrechnete.

4.2 Die Vorinstanz erwog, das ursprüngliche Ökonomiegebäude sei gemäss den Feststellungen der Steuerverwaltung bis auf die Grundmauern ausgehöhlt worden und auch die Gebäudeversicherung des Kantons Basel-Landschaft sei in der Situationsbeurteilung und Schätzung vom 21. März 2018 zum Schluss gekommen, dass das alte Gebäude vollständig abgebrochen worden sei. Fest stehe, dass die durchgeführten baulichen Massnahmen in die grundlegende Gebäudestruktur des Ökonomiegebäudes eingegriffen hätten und damit einem Gebäudeabbruch gleichkämen. Demzufolge seien keine Kosten des erworbenen Ökonomiegebäudes mehr in den veräusserten Parzellen Nrn. S1699 und 1695 gebunden. Indem die Steuerverwaltung die ursprünglichen Gebäudekosten nicht bei den Veranlagungsverfügungen betreffend die Grundstückgewinnsteuern Nrn. 18/555 und 18/2722 berücksichtigt habe, habe sie im Sinne des Kongruenzprinzips vergleichbare Verhältnisse hergestellt, was nicht zu bemängeln sei.

4.3.1 Bei der Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinns ist von Bundesrechts wegen das Kongruenzprinzip zu beachten, welches nach der Schaffung vergleichbarer Verhältnisse ruft. Demzufolge haben sich Erlös und Anlagewert auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück zu beziehen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_665/2019 E. 2.3.2). Hat sich die Substanz des Grundstücks während der massgebenden Besitzesdauer verändert, so sind durch Zu- oder Abrechnungen vergleichbare Verhältnisse herzustellen. Der Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse bzw. das Kongruenzprinzip dient dazu, dass bloss der auf "äusseren" Umständen basierende, "unverdiente" (Wert-)Zuwachs steuerlich erfasst wird. Ist die Wertsteigerung hingegen "verdient", insbesondere durch den Einsatz des Veräusserers an Arbeit und/oder Vermögen (Kapital), so fehlt die innere Rechtfertigung für den steuerlichen Zugriff (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_665/2019 E. 3.2). Verschlechtert sich die Substanz eines Grundstücks tatsächlich (z.B. durch Brand, Blitzschlag, andere Elementarschäden oder durch den Eigentümer veranlasst, wie z.B. beim Abbruch eines Gebäudes), liegt eine Substanzminderung vor, da es sich dabei insoweit um dauerhafte Tatsachen handelt, als die Grundstückssubstanz zwar wiederhergestellt werden kann (durch einen Wiederaufbau oder Neubau). Der in Frage stehende Abgang selbst hat jedoch definitiven Charakter. Soll vollumfänglich die "unverdiente" Wertsteigerung mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden, so müssen daher gemäss dem Kongruenzprinzip tatsächliche Substanzverminderungen beachtet werden. Entsprechend sind beim Abbruch bestehender Bauten und der Erstellung von neuen Bauten lediglich die Anlagekosten dieser neuen Bauten (einschliesslich der Abbruchkosten), nicht hingegen die

Kosten für die Erstellung der abgebrochenen Bauten als Aufwendungen anzuerkennen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_665/2019 E. 3.3; MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER/OLIVIER MARGRAF/STEFAN OESTERHELT, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich 2021, N 43).

4.3.2 Soweit der Beschwerdeführer sinngemäss – ohne sich mit den zitierten vorinstanzlichen Erwägungen (E. 4.2 hiervor) auseinanderzusetzen – davon ausgeht, dass es sich bei den Häusern 8 und 8a auf den Parzellen Nrn. 1694 und 1695 um einen Umbau des bestehenden Ökonomiegebäudes handelt, kann ihm nicht gefolgt werden. Wie die Steuerverwaltung im Revisionsbericht schlüssig ausführt, sei das bestehende Ökonomiegebäude nicht bloss "ausgehöhlt" worden, sondern dessen Grundstrukturen seien mehrheitlich neu gebaut worden (keine Holzwände mehr, neue Ziegelmauern, steileres Dach etc.). Der überwiegende Teil des Ökonomiegebäudes (Ställe, Scheune, Jauchegrube, Holzwände etc.) existiere heute nicht mehr. Auch der Beschwerdeführer räumte anlässlich der vorinstanzlichen Hauptverhandlung ein, dass vom Ökonomiegebäude lediglich zwei tragende Aussenmauern stehen geblieben seien. Der Schluss der Steuerverwaltung, die am Ökonomiegebäude vorgenommenen baulichen Arbeiten seien einem Abbruch gleichzustellen und das Ökonomiegebäude sei demnach nicht bei den Anlagekosten zu berücksichtigen, ist vor diesem Hintergrund nicht zu beanstanden.

4.3.3 Für die Berechnung des Verkehrswerts vor 20 Jahren ist demnach das Land ohne Gebäude zu berücksichtigen. Daraus resultiert unbestrittenermassen ein gegenüber dem tatsächlichen Erwerbspreis im Jahr 1993 von Fr. 270'000.-- tieferer Wert (Fr. 101.70 pro m<sup>2</sup> gegenüber Fr. 136.-- pro m<sup>2</sup>). Die Steuerverwaltung stellte hinsichtlich der Festsetzung des Erwerbspreises deshalb zu Recht – zugunsten des Beschwerdeführers – auf den tatsächlichen Erwerbspreis ab (§ 77 Abs. 3 StG).

4.4.1 Zu prüfen ist, ob sich die von der Steuerverwaltung vorgenommene flächenmässige Aufteilung des Gesamterwerbspreises von Fr. 270'000.-- auf die einzelnen Parzellen als zulässig erweist. Der Beschwerdeführer macht geltend, die Parzellen Nrn. 1135, 1716, 1717, 1718 und 1719 könnten infolge Nichteinhaltung des Pietätsabstands zum angrenzenden Friedhof nicht überbaut werden, wobei dieser Umstand bereits im Zeitpunkt der Handänderung vorgelegen habe.

4.4.2 Bei einer Teilveräusserung, wie sie vorliegend in Frage steht, sind die Gestehungskosten anteilmässig abzuziehen (§ 78 Abs. 3 StG; Baselbieter Steuerbuch, Band 3, Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer, 71 Nr. 1 Ziff. 1.3). Dem Erlös aus der Teilveräusserung stehen der Erwerbspreis und die weiteren Anlagekosten des Gesamtgrundstücks gegenüber. Diese gesamten Anlagekosten sind nach dem Grundsatz der gesonderten Gewinnermittlung auf die veräusserte Parzelle und das Restgrundstück zu verteilen. Dabei ist der Teilerwerbspreis durch Aufteilung des Gesamterwerbspreises aufgrund der Wertverhältnisse der veräusserten und der zurückbehaltenen Parzelle zur Zeit des Erwerbs zu ermitteln (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, a.a.O., N 51; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/TOBIAS F. ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, N 5 zu § 224). Sofern das gesamte Grundstück im Zeitpunkt des Erwerbs einheitlich zu bewerten war, kann

eine Aufteilung des Gesamterwerbspreises nach der Fläche der jeweiligen Grundstückteile erfolgen. Der Gesamterwerbspreis kann mithin dort flächenmässig aufgeteilt werden, wo die Wertgleichheit der Gesamtfläche in allen Teilen feststeht. Waren jedoch die Grundstückteile beim Erwerb unterschiedlich zu bewerten, beispielsweise aufgrund ihrer topografischen Lage oder ihrer baurechtlichen Zuordnung, ist der Verkehrswert des veräusserten und des zurückbehaltenen Grundstückteils gesondert zu schätzen und der Gesamterwerbspreis nach dem so ermittelten Verhältnis aufzuteilen (vgl. MARIANNE KLÖTI-WEBER, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl., Bern 2015, N 3 zu § 108; ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, a.a.O., N 51; Urteil des Verwaltungsgerichts Aargau vom 24. Januar 2007, in: Aargauische Gerichts- und Verwaltungsentscheide [AGVE] 2002 S. 261 E. 3.1.2).

4.4.3 Vorliegend teilte das Bauinspektorat des Kantons Basel-Landschaft (BIT) dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 10. September 2007 bzw. 20. Dezember 2011 mit, dass die auf den Parzellen Nrn. 1135, 1716, 1717, 1718 und 1719 geplanten vier Reiheneinfamilienhäuser (Projekt "D.\_\_\_\_") nicht erstellt werden dürften. Die Unzulässigkeit der Überbauung der genannten Parzellen ist dabei offenbar auf den gemäss § 95 des Raumplanungs- und Baugesetzes (RBG) vom 8. Januar 1998 einzuhaltenden Pietätsabstand zum Friedhof von 20 m zurückzuführen. Dem Beschwerdeführer wurden aus diesem Grund die bereits bezahlten Erschliessungsbeiträge zurückbezahlt bzw. diese wurden mit den für die Parzellen Nrn. 1694 und 1695 geschuldeten Erschliessungsbeiträgen verrechnet (Verfügung der Einwohnergemeinde B.\_\_\_\_ vom 12. Januar 2021). Zudem steht hinsichtlich der nicht überbauten Parzellen gemäss Schreiben der Einwohnergemeinde B.\_\_\_\_ vom 23. Februar 2021 eine Auszonung im Raum. Angesichts dieser baurechtlichen Gegebenheiten erscheint fraglich, ob die von der Steuerverwaltung vorgenommene flächenmässige Aufteilung des Erwerbspreises von Fr. 270'000.-- auf die einzelnen Teile der Ursprungsparzelle zulässig ist. Sofern die Überbaubarkeit der Parzellen Nrn. 1135, 1716, 1717, 1718 und 1719 bereits im Erwerbszeitpunkt – mit Blick auf in jenem Zeitpunkt in Kraft stehende Abstandsvorschriften – nicht gesichert war, ist jedenfalls nicht von einer Wertgleichheit des veräusserten und des zurückbehaltenen Grundstückteils auszugehen. Der Verkehrswert des veräusserten und des zurückbehaltenen Grundstückteils ist für diesen Fall gesondert zu schätzen und der Gesamterwerbspreis nach dem so ermittelten Verhältnis aufzuteilen. Die Angelegenheit ist diesbezüglich zur weiteren Abklärung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

5.1 Strittig ist im Weiteren die von der Steuerverwaltung vorgenommene Aufteilung der wertvermehrenden Aufwendungen auf die veräusserten Parzellen.

5.2.1 Die Vorinstanz erwog, der Beschwerdeführer habe die geltend gemachten Gesteungskosten substantiiert nachzuweisen und nicht bloss zu behaupten. Er habe seine Mitwirkungspflicht insofern verletzt, als er es unterlassen habe, die gesetzlich geforderte Kostenzuordnung auf die betroffenen Objekte vorzunehmen. Einerseits habe er der Steuerverwaltung vier Ordner mit Detailrechnungen eingereicht, ohne dabei die Kosten zwischen dem nicht realisierten Projekt "D.\_\_\_\_" und dem realisierten Projekt "C.\_\_\_\_" aufzuteilen. Andererseits habe er nur ein einziges Meldeformular für die Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer betref-

fend die veräusserten Parzellen Nrn. 1694 und 1135 (recte: Nr. S1699) eingereicht. Die Steuerverwaltung habe die Kostenzuordnung bei dieser Sachlage zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen.

5.2.2 Die Behörden sind verpflichtet, Untersuchungshandlungen von Amtes wegen durchzuführen, soweit sie für die richtige und vollständige Abklärung des rechtserheblichen Sachverhalts notwendig sind. Der Untersuchungsgrundsatz wird durch den Grundsatz der Mitwirkung der steuerpflichtigen Person ergänzt. Danach muss die steuerpflichtige Person alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Insbesondere bezüglich Tatsachen, welche der Steuerpflichtige bzw. Beschwerdeführer besser kennt als die Behörde, obliegt es dem Steuerpflichtigen, eigene Behauptungen aufzustellen, die Behörde über den Sachverhalt aufzuklären und die verfügbaren Beweismittel zu nennen (vgl. BGE 140 I 285 E. 6.3.1; Urteile des Bundesgerichts 2C\_546/2017 vom 16. Juli 2018 E. 2.5; 1C\_1/2015 vom 10. August 2015 E. 2.1; 2C\_92/2012 vom 17. August 2012 E. 4.3). Die Verfahrenspflichten der steuerpflichtigen Person bestehen unabhängig von der objektiven Beweislast. Bleibt eine rechtserhebliche Tatsache unbewiesen, gelangen die Regeln über die objektive Beweislastverteilung gemäss Art. 8 ZGB zur Anwendung.

5.2.3 Da sich die anrechenbaren Aufwendungen (§ 78 Abs. 1 StG) steuermindernd auswirken, trägt dafür die steuerpflichtige Person, also der Veräusserer, die objektive Beweislast. Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat, indem ihm der Abzug von nicht nachgewiesenen Aufwendungen verweigert wird. Die Mitwirkungspflicht besteht hinsichtlich steueraufhebender und -mindernder Tatsachen darin, diese nicht nur zu behaupten, sondern auch hinreichend zu belegen und nachzuweisen. Diesen Nachweis hat der Steuerpflichtige durch eine substantiierte Sachdarstellung anzutreten. Als substantiiert gilt eine Sachdarstellung, die hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund alle Tatsachenbehauptungen enthält, die – ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung – die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steuerminderung erlaubt. Dabei darf die Steuerverwaltung von den Steuerpflichtigen verlangen, dass sie die Belege einzelnen Positionen zuordnen und erklären, weshalb wertvermehrnde Aufwendungen vorliegen, wenn sich dies nicht aus den Belegen selbst feststellen lässt (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, a.a.O., N 143 ff.).

5.2.4 Die Steuerverwaltung hat die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Aufwendungen nach Kategorien unterteilt und den veräusserten Parzellen zu unterschiedlichen Anteilen angerechnet. Im Revisionsbericht wird ausgeführt, dass die Kosten, welche für die Parzelle Nr. 1694 (Haus 8a) angefallen seien, aufgrund der Aufteilung in die Stockwerkeigentumspartellen Nrn. S1699 und S1700 zu 75/100 der verkauften Parzelle Nr. S1699 und zu 25/100 der nicht verkauften Parzelle Nr. S1700 angerechnet würden. Diverse Kosten würden nebst den veräusserten Parzellen auch die vier zusätzlich geplanten Reiheneinfamilienhäuser (Projekt "D.\_\_\_\_") betreffen. Die entsprechenden Kosten würden bei der Parzelle Nr. 1695 zu 1/6 und bei der Parzelle Nr. S1699 zu 1/8 berücksichtigt (Revisionsbericht, Ziff. 2.3.3.1). Die Steuerverwaltung rechnete weitere Kosten, welche unter anderem Aufwendungen zugunsten der Parzelle Nr. 1719 betreffen, den veräusserten Parzellen zu 1/3 (Parzelle Nr. 1695) bzw. 1/4 (Parzelle

Nr. S1699) an. Gewisse Aufwendungen wurden schliesslich direkt den jeweiligen Häusern 8 und 8a angerechnet oder – wo nicht ersichtlich war, ob sie für Haus 8 oder 8a angefallen sind – jeweils hälftig bzw. zu 3/8 bei diesen Häusern berücksichtigt (Revisionsbericht, Ziff. 2.3.3.2 ff.).

5.2.5 Nach dem Gesagten hat die Steuerverwaltung im Einzelnen geprüft, in welchem Umfang die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Aufwendungen den veräusserten Parzellen anzurechnen sind. Nachdem sie dem Beschwerdeführer zum Entwurf des Revisionsberichts vom 27. Mai 2020 das rechtliche Gehör gewährt hatte, hat sie im (definitiven) Revisionsbericht vom 10. Dezember 2020 Anpassungen bezüglich einzelner Positionen vorgenommen. Zudem hat sie die anrechenbaren Aufwendungen im Einspracheentscheid erneut zugunsten des Beschwerdeführers teilweise angepasst. Soweit die Vorinstanz von einer Verletzung der Mitwirkungspflicht des Beschwerdeführers ausgeht, erweist sich dieser Vorwurf vor dem Hintergrund des geschilderten Verfahrensablaufs – mit Blick auf die von der Steuerverwaltung von Amtes wegen vorgenommene und grundsätzlich nicht zu beanstandende Zuordnung der geltend gemachten Aufwendungen – letztlich als gegenstandslos. Im Übrigen ist unbestritten, dass sich die Vorinstanzen zur Wahrung des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft [BV] vom 18. April 1999) mit substantiiert vorgetragenen Einwänden des Beschwerdeführers gegen die im Revisionsbericht bzw. im Einspracheentscheid vorgenommene Zuordnung der wertvermehrenden Aufwendungen auseinanderzusetzen hatten.

5.3.1 Zur Bestimmung der anrechenbaren Aufwendungen sind gemäss dem Grundsatz der gesonderten Gewinnermittlung zunächst nur jene Aufwendungen heranzuziehen, welche den veräusserten Grundstückteil betreffen. Solche ausscheidbaren Aufwendungen, die sich ausschliesslich auf einen bestimmten Grundstückteil beziehen, z.B. die Kosten einer auf dem veräusserten Grundstückteil erstellten Baute, sind somit nur diesem Teil zuzurechnen. Unauscheidbare Aufwendungen, d.h. Aufwendungen für das ganze Grundstück, die nicht einem Grundstückteil zugeordnet werden können, sind unter Beachtung des Kongruenzprinzips nach dem Wertverhältnis zur Zeit der Veräusserung auf den veräusserten und den zurückbehaltenen Grundstückteil zu verlegen (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, a.a.O., N 53 f.).

5.3.2 Der Beschwerdeführer führt im kantonsgerichtlichen Verfahren diverse Rechnungen an, welche jeweils zu Unrecht nicht oder nur teilweise den beiden Doppeleinfamilienhäusern (Häuser 8 und 8a) auf den Parzellen Nrn. 1694 und 1695 angerechnet oder ganz vergessen worden seien. Er nennt in seiner Beschwerde beispielhaft die Rechnungen Nrn. 5, 10, 14, 20, 21, 23, 67, 70, 71, 151 und 166.

5.3.3 Bereits im Einspracheverfahren hatte der Beschwerdeführer bzw. sein damaliger Rechtsvertreter geltend gemacht, diverse Aufwendungen hätten entgegen der Zuordnung im Revisionsbericht bei den unüberbauten Parzellen Nrn. 1135, 1716, 1717, 1718 und 1719 keine Wertsteigerung bewirkt und seien deshalb ausschliesslich bei den Parzellen Nrn. 1694 und 1695 zu berücksichtigen. Zu den Aufwendungen, welche nur auf diesen Parzellen erbracht worden seien, zählten namentlich die Rechnungen über Regiearbeiten Nrn. 5 und 20. Aus den Rapporten der Regiearbeiten gemäss Rechnung Nr. 5 ergebe sich klar, dass ausschliesslich

auf den veräusserten Parzellen Arbeiten verrichtet worden seien. Dies zeige sich daran, dass sämtliche rapportierten Arbeiten den Umbau des Ökonomiegebäudes betreffen würden und diese daher denklogisch nicht auf den unüberbauten Parzellen angefallen sein könnten. Auch die in der Rechnung Nr. 20 aufgeführten Regiearbeiten hätten ausschliesslich auf den Parzellen Nrn. 1694 und 1695 eine Wertsteigerung bewirkt (Einsprachebegründung, Rz. 19 ff.).

5.3.4 Die Steuerverwaltung nahm im Einspracheentscheid hinsichtlich der Rechnungen Nrn. 5 und 20 gewisse Anpassungen vor. Namentlich korrigierte sie bei der Rechnung Nr. 5 den Rechnungsbetrag, sah jedoch – ohne weitere Begründung – davon ab, die Anrechnungsquote zu verändern. Bei der Rechnung Nr. 20 wurde eine Anpassung dahingehend vorgenommen, dass die entsprechenden Aufwendungen neu zu 5/12 anstatt 1/6 (Parzelle Nr. 1695) bzw. 4/12 anstatt 1/8 (Parzelle Nr. S1699) berücksichtigt wurden. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass der überwiegende Teil der Arbeiten auf die veräusserten Parzellen entfallen sein dürfte. Gleichwohl würden die nicht zu den verkauften Parzellen gehörenden Häuser oft erwähnt, weshalb 3/12 auf die entsprechenden Parzellen entfallen würden.

5.3.5 Die Vorinstanz erwog ihrerseits, diverse Rechnungen aus der Regierechnung Nr. 5 würden den Vermerk "Überbauung D.\_\_\_\_ [Gemeinde] B.\_\_\_\_" tragen, darunter die Rapporte 1 bis 31. Ausserdem würden die Regiearbeiten gemäss Rechnung Nr. 20, insbesondere die Rapporte N 55 bis N 66, das Abhumusieren und den Aushub für die nicht realisierten Häuser Nrn. 5 und 6 betreffen. Zwar würden die Arbeitsleistungen nicht in Frage gestellt, aber sie seien weder für die veräusserten Parzellen angefallen noch hätten sie bei diesen zu einer Wertsteigerung geführt. Bisher habe der Beschwerdeführer keine konkreten Rechnungen bezeichnet, welche eine Wertsteigerung einzig bei den veräusserten Parzellen bewirkt hätten, weshalb zahlreiche der geltend gemachten Aufwendungen nicht als wertvermehrnde Aufwendungen im Sinne von § 78 Abs. 1 lit. c StG qualifiziert werden könnten. Die ermessensweise erfolgte Kostenzuteilung der Steuerverwaltung sei mithin nicht zu beanstanden.

5.4.1 Strittig ist zunächst, ob die in der Rechnung Nr. 5 vom 11. März 1997 ausgewiesenen Regiearbeiten zu Recht lediglich teilweise den Häusern 8 und 8a angerechnet wurden. Die fragliche Rechnung betrifft Arbeiten im Zeitraum vom 28. Oktober 1996 bis 27. Februar 1997. Sie trägt die Überschrift "Baustelle «D.\_\_\_\_» mit Magazin". Die Bauarbeiten werden in den einzelnen Regierapporten unter dem Betreff "Neue Überbauung «D.\_\_\_\_» (Magazin) in B.\_\_\_\_" geführt. Beim Magazin handelt es sich um das bestehende Ökonomiegebäude, welches vom Beschwerdeführer zu diesem Zweck – d.h. als Magazin – verwendet wurde. Entsprechend deutet der genannte Betreff in den Regierapporten darauf hin, dass die darin aufgeführten Bauarbeiten im Zusammenhang mit der Erstellung der beiden Häuser 8 und 8a auf den Parzellen Nrn. 1694 und 1695 standen. Dieser Schluss wird bestätigt durch die Umschreibung der Arbeiten in den einzelnen Regierapporten. In den Rapporten werden unter anderem folgende Arbeiten aufgeführt: Holzbühne erstellen, Balken herunterholen und zersägen (Rapport 5); Bruchsteinmauer abbrechen (Rapporte 6-15); Dachgebälk abstützen mit Rundholz (Rapport 8, 10 und 11); Zufahrtsweg Magazin erstellen (Rapport 12); Aussenwand versteifen, Schnurgerüst im Schopf erstellen (Rapport 16); Fundament mit Bagger ausgraben (Rapport 17); Stützmauer ausschalen (Rapport 19); Zwischenwand aufmauern (Rapporte 21-24; Decken schalen (Rapporte 25-30);

Kellertreppe schalen (Rapport 31). Die beschriebenen Arbeiten stehen allesamt – wie der Beschwerdeführer in der Einsprachebegründung zu Recht geltend machte – im Zusammenhang mit Bauarbeiten (Abbruch und Neubau). Entgegen der Auffassung der Vorinstanzen ist daher nicht ersichtlich, inwiefern sie das nicht realisierte Projekt "D.\_\_\_\_" bzw. die geplanten vier Reiheneinfamilienhäuser betreffen sollen. Die Rechnung Nr. 5 ist demnach vollumfänglich den Häusern 8 und 8a anzurechnen.

5.4.2 Im Weiteren ist die Anrechnung der wertvermehrenden Aufwendungen gemäss Rechnung Nr. 20 strittig. Die entsprechenden Aufwendungen wurden von der Steuerverwaltung wie bereits ausgeführt (E. 5.3.4 hiervor) ursprünglich zu 1/6 bzw. 1/8 den Parzellen Nrn. 1695 bzw. S1699 angerechnet. Aufgrund der Einsprache des Beschwerdeführers wurden diese Anteile auf 5/12 bzw. 4/12 erhöht. Die in den Rapporten der Rechnung Nr. 20 aufgeführten Bauarbeiten sind grundsätzlich den Häusern 8 und 8a zuzurechnen. Einer näheren Überprüfung bedürfen jedoch die Rapporte Nrn. 55-66, in welchen ausdrücklich von Arbeiten an den Häusern 5 und 6 (Parzellen Nrn. 1718 und 1719) die Rede ist. Bei den fraglichen Arbeiten handelt es sich einerseits um das Abhumusieren auf den Parzellen Nrn. 1718 und 1719 (Rapport Nr. 55) und andererseits um den Aushub auf diesen Parzellen (Rapporte Nrn. 56-66). Der Beschwerdeführer machte im Einspracheverfahren geltend, das Abhumisieren habe der Bauplatzinstallation für die Arbeiten an den Häusern 8 und 8a gedient. Ohne diese Abtragung hätten die Baumaschinen nicht platziert und für die Bauarbeiten an den Häusern 8 und 8a eingesetzt werden können. Auch der Aushub für die Häuser 5 und 6 habe allein der Erstellung der Häuser 8 und 8a gedient. Anstelle von aufwändigen und teuren Schuttmateriallieferungen sei das Schuttmaterial direkt von Haus 5 und 6 gewonnen worden. Dies sei aus den Rapporten ersichtlich, aus welchen hervorgehe, dass das Schuttmaterial bei Haus 2 (respektive Haus 8a) hinterfüllt worden sei. Zusammenfassend hätten sämtliche Arbeiten, bei denen auf die Häuser 5 und 6 Bezug genommen werde, die Errichtung der Häuser 8 und 8a ermöglicht (Einsprachebegründung, Rz. 27). Während die Steuerverwaltung auf die vorstehenden Argumente des Beschwerdeführers überhaupt nicht eingegangen ist, hat sich die Vorinstanz auf den Hinweis beschränkt, gewisse in der Rechnung Nr. 20 aufgeführte Arbeiten seien auf den Parzellen Nrn. 1718 und 1719 vorgenommen worden. Gestützt auf die schlüssigen Ausführungen des Beschwerdeführers im Einspracheverfahren ist jedoch hinreichend erstellt, dass die Regiearbeiten gemäss Rechnung Nr. 20 ausschliesslich eine Wertsteigerung auf den Parzellen Nrn. 1694 und 1695 zur Folge hatten. Die entsprechenden Aufwendungen im Umfang von Fr. 118'376.-- sind daher vollumfänglich diesen Parzellen anzurechnen.

5.4.3 Der Beschwerdeführer nennt im Weiteren die Rechnungen Nrn. 10, 14, 21, 23, 67, 70, 71, 151 und 166 bzw. die entsprechenden Aufwendungen, welche den veräusserten Parzellen nicht oder nicht im geforderten Umfang angerechnet worden seien. Die Ausführungen des Beschwerdeführers erweisen sich insofern als gegenstandslos, als die Rechnungen Nrn. 151 (Carport) und 166 (Sitzplatzverglasung) gemäss dem Revisionsbericht von der Steuerverwaltung nicht "vergessen", sondern vollumfänglich dem Haus 8 angerechnet wurden. Ebenfalls wurden die Rechnungen Nrn. 14 (Regiearbeiten), 70 (Systemspeicher G.\_\_\_\_) und 71 (Heizungsregler G.\_\_\_\_) sowie 23 und 67 (H.\_\_\_\_ Holzbau) jeweils vollständig den Häusern 8 und 8a angerechnet. Demgegenüber erschliesst sich nicht, weshalb die Rechnungen Nrn. 10 (Inge-

nieurleistungen) und 21 (Regiearbeiten) lediglich zu 1/6 bzw. 1/8 bei den Parzellen Nrn. 1695 bzw. S1699 berücksichtigt wurden. Dies gilt namentlich in Bezug auf die Rechnung Nr. 21, welche im Betreff ausdrücklich den Vermerk "1. Etappe Magazin" trägt und sich demnach auf Arbeiten im Zusammenhang mit dem Ökonomiegebäude bzw. die Häuser 8 und 8a bezieht. Die Steuerverwaltung wird die beiden letztgenannten Rechnungen einer neuerlichen Prüfung zu unterziehen haben. Ebenfalls wird sie dem Beschwerdeführer Gelegenheit einzuräumen haben, bezüglich allfälliger weiterer Rechnungen bzw. Aufwendungen substantiiert aufzuzeigen, inwiefern diese nicht im geforderten Umfang bei den veräusserten Parzellen berücksichtigt wurden.

6. Nach dem Gesagten ist der angefochtene Entscheid in Gutheissung der Beschwerde aufzuheben und die Angelegenheit ist zur Neubeurteilung an die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft zurückzuweisen. Die Steuerverwaltung hat sowohl den Erwerbspreis als auch die anrechenbaren Aufwendungen im Sinne der vorstehenden Erwägungen neu zu beurteilen bzw. festzusetzen und gestützt darauf die Grundstückgewinnsteuern neu zu veranlagern.

7. 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. 2'000.-- ausgangsgemäss der Steuerverwaltung aufzuerlegen. Die Parteikosten sind wettzuschlagen (§ 21 Abs. 1 VPO).

Demgemäss wird **e r k a n n t** :

- ://:
1. In Gutheissung der Beschwerde wird das Urteil des Steuer- und Ent-eignungsgerichts, Abteilung Steuergericht, vom 22. Oktober 2021 aufgehoben und die Angelegenheit zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft zurückgewiesen.
  2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'000.-- werden der Steuer-verwaltung des Kantons Basel-Landschaft auferlegt. Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'000.-- wird dem Beschwerde-führer zurückerstattet.
  3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiber