



Entscheid vom 3. Dezember 2021 (510 20 121)

**Verkehrswertbewertung vor 20 Jahren / Vermengung mit effektivem Nachweis der
Gestehungskosten**

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter Dr. L. Schneider
(Ref.), S. Schmid, J. Felix, P. Salathe, Gerichtsschreiber D. Kambanas

Parteien **A.B.** _____, vertreten durch LEXPARTNERS Advokaten & Notare, Herr
T. Ramseier, Kirchplatz 16, Postfach 916, 4132 Muttenz

Rekurrent

B.B. _____, vertreten durch LEXPARTNERS Advokaten & Notare, Herr
T. Ramseier, Kirchplatz 16, Postfach 916, 4132 Muttenz

Rekurrentin

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend **Grundstückgewinnsteuer**



Sachverhalt:

A.

Die Pflichtigen erwarben im Jahr 1995 die Parzelle Nr. xx, Grundbuch [GB] C. ____, «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». Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 9. August 2019 (GB-Eintrag: 11. November 2019) verkauften sie die betreffende Liegenschaft für Fr. 2'100'000.--.

Mit Veranlagungsverfügungen der Grundstückgewinnsteuer vom 3. August 2021 wurde der steuerbare Grundstückgewinn auf Fr. 141'241.-- und die geschuldete Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 35'310.-- festgelegt. Beide Veranlagungsverfügungen wurden dem Pflichtigen eröffnet, welcher im Veranlagungsverfahren bei der Steuerverwaltung eine Vollmacht der Pflichtigen eingereicht hatte.

B.

Mit Schreiben vom 10. August 2021 erhob der Pflichtige Einsprache und führte zur Begründung im Wesentlichen aus, dass es aufgrund der mit der Einsprache eingereichten Unterlagen (Rechnung bzgl. der Wasser- und Kanalisationsanschlussbeiträge der Gemeinde C. ____ vom 22. Januar 1999 in Kopie, Bauversicherungspolice der Basellandschaftlichen Gebäudeversicherung [BGV] vom 5. März 1996 in Kopie, Schreiben von D. ____, Architekt, vom 20. Januar 1997 in Kopie, Vertrag mit der E. ____ betreffend Grundstück- und Baukredit vom 27. Oktober 1995 in Kopie) offensichtlich sei, dass die Gestehungskosten der Liegenschaft deutlich über dem Verkaufserlös lägen und damit keine Grundstückgewinnsteuer geschuldet sei.

Mit Entscheid vom 24. September 2021 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, dass bei wieder überbauten Abbruchobjekten nach dem Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse die ursprünglichen Gebäudekosten nicht als Gestehungskosten zu berücksichtigen seien, weshalb das ursprünglich mitgekauft und zwischenzeitlich abgebrochene Gebäude nicht berücksichtigt werden könne. Ausserdem seien weder eine Bauabrechnung des Architekten eingereicht worden noch Kontoauszüge des Baukontos, aus denen ersichtlich sei, welche Kosten effektiv angefallen sind. Auch konkrete Handwerkerrechnungen seien nicht eingereicht worden. Die Wasseranschlussgebührenrechnung sei für die Steuerverwaltung nicht verbindlich, da es sich um eine andere Behörde handle. Auch der Kreditvertrag mit der E. ____ vom Oktober 1995 weise die effektiv angefallenen Kosten nicht nach. Letztlich wäre der Betrag von Fr. 1'500'000.-- angesichts eines für den Pflichtigen günstigeren Verkehrswerts von vor 20 Jahren von Fr. 1'792'865.20 ohnehin nicht zu berücksichtigen. Zudem habe der Pflichtige gemäss dem Schreiben von D. ____, Architekt, vom 20. Januar 1997 die Architekturleistungen nicht vollständig bezahlt. Demzufolge sei fraglich, ob der Pflichtige die Kosten der einzelnen Rechnungen überhaupt getragen habe. Der Beweis könne nur mit allen Einzelrechnungen samt dazugehörigen Zahlungsbelegen erbracht werden.

C.

Mit Schreiben vom 21. Oktober 2020 erhebt der Pflichtige unter gleichzeitiger Einreichung einer Vollmacht der Pflichtigen sowie der an die Pflichtige adressierten Veranlagungsverfügung Rekurs und begehrt, (1) es sei die Veranlagungsverfügung vom 3. August 2020 aufzuheben und festzustellen, dass der Liegenschaftsverkauf der Parzelle Nr. xx, GB C. ____ vom 11. November 2019 keine Grundstückgewinnsteuer zur Folge habe, (2) unter o/e Kostenfolge.

Zur Begründung führt er aus, dass die Detailunterlagen des Neubaus 1996, wie Bauhandwerkerrechnungen und die Architektur- oder die Bankschlussabrechnung des Neubaus nicht mehr verfügbar seien. Die Baukosten des Neubaus hätten jedoch rund Fr. 1,3 Mio. betragen. Dieser Wert lasse sich durch folgende Dokumente nachweisen: Die Rechnung bzgl. der Wasser- und Kanalisationsanschlussbeiträge der Gemeinde C. ____ vom 22. Januar 1999 nenne einen Wert der Baukosten von Fr. 1'298'681.--. Dem Einschätzungsprotokoll der BGV vom 7. November 1996, welches einen Wert von Fr. 1'065'400.-- nenne, lasse sich bei einem Index von 122 % ein Wert des Neubaus von Fr. 1'299'788.-- entnehmen. Die Bauversicherungspolice der BGV vom 5. März 1996 beziffere den Neuwert des Gebäudes («Reines Wohngebäude») mit Fr. 1,3 Mio. Im Jahre des Liegenschaftsverkaufs betrage der Index der BGV 137 %, sodass dies einen aktuellen Anlagewert des Gebäudes von Fr. 1'460'000 zur Folge hätte. Bei einem Kaufpreis der Parzelle von Fr. 1,1 Mio. und indexierten Anlagekosten des Neubaus gemäss BGV-Auszug von Fr. 1,46 Mio. hätte dies aktuelle Anlagekosten in Höhe von insgesamt Fr. 2,56 Mio. zur Folge. Bei einem tatsächlich realisierten Verkaufspreis von Fr. 2,1 Mio. sei durch den Verkauf somit ein nachweisbarer Verlust von Fr. 460'000.-- entstanden. Indem gemäss Einschätzungsprotokoll der BGV als öffentlich-rechtlicher Anstalt des Kantons Basel-Landschaft die Baukosten des Neubaus mit Fr. 1,3 Mio. gut dokumentiert seien, sei dieser höhere Wert der Anschaffungskosten eindeutig nachgewiesen, weshalb nicht auf eine Verkehrswertbewertung vor 20 Jahren abgestellt werden könne. Dabei handle es sich zweifelsfrei um einen seriös erhobenen amtlichen Wert für diesen Neubau. Der Hinweis im Einspracheentscheid, dass diese Veranlagung von einer anderen Behörde stamme und deshalb für die Steuerverwaltung nicht verbindlich sei, könne nicht überzeugen: Wie der Nachweis der Erwerbskosten zu erbringen sei, unterliege den allgemeinen Beweisregeln des Steuerrechts. Dabei habe die Steuerverwaltung bei der Veranlagung den Sachverhalt von Amtes wegen sorgfältig und mit den ihm zur leicht zur Verfügung stehenden Informationen und Unterlagen selber zu eruieren. Könnten steuererhöhende Tatsachen nicht nachgewiesen werden, so trage die Steuerverwaltung den Nachteil dieser Beweislosigkeit. Bei Nichtnachweis steuermindernder Tatsachen trage dagegen der Pflichtige die Nachteile der Beweislosigkeit. Dabei gelte die freie Beweiswürdigung und es gebe keine Einschränkung, von welcher Behörde ein Beweis stammen müsse oder in welcher Form er nur erbracht werden könne. Der gleiche Wert der Anlagekosten des Neubaus sei überdies durch die Gebäudeschätzung und die Policen der Gebäudeversicherung nachgewiesen worden. Es erscheine rechtlich nicht korrekt, wenn die Steuerverwaltung mehrere widerspruchsfreie offizielle Dokumente einer Institution des eigenen Kantons als irrelevant behandle.

Zudem könne von einer auch nur im Ansatz seriösen Verkehrswertbewertung der konkreten Liegenschaft nicht die Rede sein. Die krasse Diskrepanz zwischen Verkehrswert/Anlagewert und Brandlagerschätzung sei offensichtlich und sie sei auch für die Steuerverwaltung leicht erkennbar gewesen. Wenn es aber - unter Berücksichtigung konkreter Hinweise - derart offen-

sichtlich sei, dass dieser Brandlagerwert schlicht falsch sei, stelle das Abstellen einzig auf diesen Formel-Wert eine Verletzung der Verpflichtung der Steuerverwaltung zur korrekten Sachverhaltserhebung und zur freien Beweiswürdigung dar.

D.

Mit Präsidialurteil vom 4. Dezember 2020, 510 20 128, trat das Steuergericht auf den Rekurs, soweit dieser die Rekurrentin betraf, nicht ein. Da gegen die Veranlagungsverfügung der Rekurrentin keine Einsprache an die Steuerverwaltung erhoben worden und dementsprechend auch kein Einspracheentscheid der Steuerverwaltung ergangen sei, fehle es diesbezüglich an einem tauglichen und zulässigen Anfechtungsobjekt.

Gegen dieses Präsidialurteil erhoben die Rekurrenten am 6. Januar 2021 als Gesamteigentümerschaft, nunmehr vertreten durch Dr. Thomas Ramseier, Advokat, Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, 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.

In der Folge sistierte das Steuergericht mit Verfügung des Präsidenten vom 22. Januar 2021 das Verfahren 510 20 121 bis zum Vorliegen des Entscheids des Kantonsgerichts im Verfahren 510 20 128.

Das Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, hiess die Beschwerde mit Urteil vom 26. Mai 2021, 810 21 6, gut und hob das Präsidialurteil vom 4. Dezember 2020, 510 20 128, des Steuergerichts auf, wobei es die Angelegenheit zur neuen Beurteilung an das Steuergericht zurückwies.

Mit Verfügung vom 29. Oktober 2021 hob das Steuergericht die Sistierung im Verfahren 510 20 121 auf und vereinigte die Verfahren 510 20 121 und 510 20 128.

E.

Mit Vernehmlassung vom 15. Januar 2021 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führt sie unter anderem aus, dass der Rekurrent als Vertreter der Gesamteigentümerschaft für sämtliche Aufwendungen und Gestehungskosten beweisbelastet sei. Die Steuerverwaltung bestreite nicht den geschätzten Wert des erstellten Wohnhauses an sich. Es gehe jedoch nicht darum, einen Schätzwert zu belegen, sondern die tatsächlichen Investitionskosten bei diesem Neubau. Rein theoretisch wäre denkbar, dass Planungs- und Bauwerkleistungen hätten unentgeltlich erbracht werden können. Es könnten auch andere Gründe vorliegen, welche eine Offenlegung der involvierten Architekten und Handwerker nicht opportun machen würden. Dadurch bleibe es aber bei der amtlichen Schätzung aufgrund des Verkehrswertes von vor 20 Jahren (Altbesitz), weil entweder keine höheren Kosten oder aber keine Kos-

ten belegt werden könnten. Diese Regelung diene bekanntlich der Beweiserleichterung, wobei es keine Mischform zwischen diesen zwei Beweisarten gebe: entweder würden alle effektiven Gestehungskosten belegt oder es würde ersatzweise eine amtliche Verkehrswertschätzung vor 20 Jahren abgestellt.

Bei der Berechnung des Verkehrswerts vor 20 Jahren entspreche der Verkehrswert eines Grundstücks dem Preis, der dafür im gewöhnlichen Geschäftsverkehr am fraglichen Bewertungszeitpunkt am Ort der gelegenen Sache mutmasslich zu erzielen gewesen wäre. Im vorliegenden Fall sei dies die fiktive Wertsituation der Parzelle Nr. xx, GB C. _____, auf den zurückliegenden Zeitpunkt im Jahr 1999. Gemäss konstanter Praxis der Steuerverwaltung sei der objektive Verkehrswert von Grundstücken nach der statistischen Methode zu ermitteln. Schliesslich sei nur der Zustand im Veräusserungsjahr massgebend. Wertvermehrnde Investitionen, welche während der Besitzdauer wieder ersetzt worden seien, könnten wegen des sog. Kongruenzprinzips (Zustand der Liegenschaft im Verkaufszeitpunkt) nicht bzw. nie abgezogen werden. Ganz allgemein könnten Aufwendungen für Bauten, Investitionen und dergleichen, die im Handänderungszeitpunkt nicht mehr vorhanden seien, nicht den Anlagekosten zugerechnet werden. Dies gelte insbesondere für das nach dem Erwerb abgebrochene Gebäude. Alle Investitionen, welche früher einmal getätigt worden, aber nicht mehr vorhanden seien, könnten bei der Berechnung des Netto-Grundstückgewinns nicht berücksichtigt werden.

F.

Der Vertreter des Rekurrenten nimmt in seiner Replik vom 18. November 2021 Stellung zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 15. Januar 2021 und bringt im Wesentlichen vor, dass zwar die Beweislast bzgl. der Gestehungskosten beim Pflichtigen lägen, das Beweismass hingegen, nämlich die konkreten Anforderungen an den Wahrscheinlichkeitsgrad des zu erbringenden Beweises, sei dagegen eine Frage des pflichtgemässen Ermessens. Nach Bundesgericht bedürfe es für das Beweismass keiner absoluten Gewissheit. Die Steuerverwaltung anerkenne dies letztlich in ihrer Vernehmlassung, wenn sie den Neuwert der Basellandschaftlichen Gebäudeversicherung von Fr. 1,4 Mio. nicht bestreite und ihre Mutmassung, dass Planungs- und Bauwerkleistungen vorliegendenfalls auch unentgeltlich erbracht worden sein könnten, gleich selber wieder verwerfe. Bereits in der Veranlagungsverfügung sei der Verkehrswert der wertvermehrnden Investitionen von Fr. 1,4 Mio. letztlich anerkannt worden, da die Verfügung, ausgehend von Brandlagerwert, einen Verkehrswert für das Gebäude von Fr. 1'409'646.-- einsetzte. Die Rekurrenten liessen sich bei diesem Gebäudewert behaften, da sie die effektive Bauabrechnung auch beim besten Willen nicht mehr beschaffen könnten.

Das von der Steuerverwaltung angerufene Kongruenzprinzip verstosse in vielen Fällen gegen das zivilrechtliche Akzessionsprinzip und damit gegen das Verbot der Vereitelung von Bundeszivilrecht. Die Frage könne hier offengelassen werden, da bereits die Berücksichtigung des seinerzeitigen durchschnittlichen Landwerts zu einem steuerlichen Grundstückverlust führe. Wenn beim Erwerb der Wert des später abgebrochenen Gebäudes nicht abgezogen werden darf, ist andererseits der Landwert ohne Überbauungsabzug einzusetzen.

Zudem sei der statistische Landpreis des Jahres 1999 von Fr. 448.--/m² nicht repräsentativ, da dieser im Vorjahr Fr. 507.--/m² und im Folgejahr gar Fr. 606.--/m² betragen habe.

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.

Strittig ist vorliegend, ob die Rekursgegnerin den Verkehrswert vor 20 Jahren zu Recht verwendet und damit den steuerbaren Grundstücksgewinn korrekt ermittelt hat.

2.1. Gemäss § 71 StG unterliegen die Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen der Grundstücksgewinnsteuer. Grundstücksgewinn ist nach § 75 Abs. 1 StG der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrende Aufwendungen) übersteigt. Liegt der Erwerb mehr als 20 Jahre zurück, so bestimmt sich der Erwerbspreis gemäss § 77 Abs. 3 StG nach dem Verkehrswert des Grundstückes vor 20 Jahren, sofern kein höherer Erwerbspreis nachweisbar ist.

2.2. Mit dem Erwerbspreis vor 20 Jahren ist nicht der Steuerwert, sondern der effektive Verkehrswert gemeint. Der Verkehrswert eines Grundstücks entspricht dem Preis, der hierfür im gewöhnlichen Geschäftsverkehr am fraglichen Bewertungsstichtag am Ort der gelegenen Sache mutmasslich zu erzielen gewesen wäre. Gewöhnlicher Geschäftsverkehr ist der Handel am freien Markt, bei dem sich die Preise nach den marktwirtschaftlichen Gegebenheiten auf der Grundlage von Angebot und Nachfrage bilden, bei dem jeder Vertragspartner ohne Zwang und nicht aus Not, sondern freiwillig und in Wahrung seiner eigenen Interessen zu handeln in der Lage ist. Danach ist der Verkehrswert einer Liegenschaft ein objektiver Wert, der sich auf das Grundstück als solches bezieht und nicht von den persönlichen Verhältnissen des Eigentümers abhängt. Massgebend sind die Eigenschaften des Grundstückes und die ihm anhaftenden rechtlichen und tatsächlichen Vorteile und Lasten, die im Veräusserungsfalle auf den neuen Eigentümer übergehen; einzig hiernach bestimmt sich der mutmasslich erzielbare Kaufpreis. Erlösändernde Faktoren, die nicht dem Grundstück anhaften, sondern in den besonderen Rechtsverhältnissen des gegenwärtigen Eigentümers begründet sind (wie z.B. Affektions- und Arrondierungswert oder durch Freundschaft bedingte Kaufpreisgestaltung), haben auf den Verkehrswert des Schätzungsobjekts begriffsgemäss keinen Einfluss (vgl. RICHNER/FREI/

KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, § 220 N 123 ff.; Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 23. März 2012, 510 11 62, E. 3b).

Gemäss konstanter Praxis der Steuerverwaltung und der kantonalen Steuerjustizbehörden ist der objektive Verkehrswert von unüberbauten Grundstücken nach der statistischen Methode zu ermitteln. Ausgangspunkt für die Verkehrswertschätzung nach der statistischen Methode bilden die vorhandenen Vergleichspreise. Dazu sind Vergleichspreise von Handänderungen unter Dritten heranzuziehen. Als vergleichbar können dabei Handänderungen gelten, welche Grundstücke betreffen, die zur Zeit des Bewertungsstichtags oder zuvor gehandelt wurden. Handänderungen, die erst nach dem Bewertungsstichtag erfolgt sind, können nur insofern berücksichtigt werden, als sie über eine bis zum Stichtag bestehende Preisentwicklung Auskunft geben. Als vergleichbar können dabei Handänderungen von (möglichst nahe gelegenen) Grundstücken herangezogen werden, die lage-, zonen- und formmässig sowie hinsichtlich Erschliessungsgrad dem Schätzungsobjekt gleich oder ähnlich sind (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., § 220 N 153 ff.; StGE vom 23. März 2012, 510 11 62, E. 3c). Verkäufe, die nach dem Bewertungsstichtag geschlossen werden, sind somit grundsätzlich nicht zu berücksichtigen (vgl. StGE Nr. 105/2001 vom 6. Juli 2001, E. 3b; StGE vom 12. Mai 2006, 510 06 1, E. 3a). Liegen indes aus den Jahren zuvor keine vergleichbaren Verkäufe vor, können auch nach dem Stichtag getätigte Verkäufe, welche die künftige Preisentwicklung aufzeigen, berücksichtigt werden (StGE vom 23. März 2012, 510 11 62, E. 5b). Die Vergleichsmethode kann dabei nicht nur dort brauchbare Resultate liefern, wo eine Vielzahl von Handänderungen sich zum Vergleich anböte. Vielmehr kann auch ein einziger, allseitig vergleichstauglicher Referenzpreis eine hinreichende Schätzungsgrundlage abgeben, wobei diesfalls aber die konkreten Umstände der Veräusserung bekannt sein müssen (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., § 220 N 166; vgl. zum Ganzen auch WENK in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 77 N 6 ff.; PETER CHRISTEN, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Liestal 1998, S. 169 ff.).

2.3. Eines der wichtigsten Prinzipien für die Bemessung der Grundstückgewinnsteuer ist das sog. Kongruenzprinzip. Dieser Grundsatz, welcher besagt, dass sich die Grundstücksgewinnermittlung auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück beziehen muss, soll vergleichbare Verhältnisse herstellen. Substanzzunahmen wie -abnahmen sind bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen resp. auszugleichen (vgl. ZWAHLEN/ NYFFENEGGER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Aufl. 2017 Basel, Art. 12 N 45, m.w.H.). Grundgedanke ist, dass mit der Grundstückgewinnsteuer nur der «unverdiente» Wertzuwachs auf einem Grundstück erfasst werden soll, nicht aber der Mehrwert, welcher durch Investitionen des Veräusserers, d.h. Arbeit und/oder Kapital, geschaffen wurde. Solche Substanzzunahmen unterliegen grundsätzlich nicht der Grundstückgewinnsteuer. Dasselbe gilt für Substanzverminderungen, welche auf tatsächlichen oder rechtlichen Vorgängen beruhen können. Tatsächliche Verschlechterungen der Grundstücksubstanz können durch Naturereignisse (z.B. Elementarschäden) oder durch Handlungen des Grundeigentümers (z.B. Abbruch einer Liegenschaft, Ausbeutung des Bodens) eintreten. Konsequenterweise muss bei einer spä-

teren Veräusserung des Grundstücks der Wert, welcher der tatsächlichen Verschlechterung entspricht, vom Erwerbspreis abgezogen werden. Wird ein Grundstück veräussert, auf dem ein Gebäudeabbruch vorgenommen wurde, müssen die auf das Gebäude entfallenden Anlagekosten vom Erwerbspreis abgesetzt werden. Bei der Gewinnberechnung ist daher vom Erwerbspreis der damalige Gebäudewert auszuschneiden. Wurde das Land zwischenzeitlich wieder überbaut, sind zum ursprünglichen Erwerbspreis ohne Gebäudewert die neuen Baukosten als wertvermehrende Aufwendungen zu berücksichtigen. Die ursprünglichen Gebäudekosten fallen ausser Betracht (vgl. KLÖTI-WEBER, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. Bern 2015, § 101 N 5 ff., m.w.H., insb. auf den Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich vom 14. Juni 2000, publ. in: Der Steuerentscheid [StE] 2001 ZH B 44.1 Nr. 10). Allgemein können Aufwendungen für Bauten, die im Handänderungszeitpunkt nicht mehr vorhanden sind, nicht den Anlagekosten zugerechnet werden (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., § 219 N 21, m.w.H.).

2.4. In Bezug auf die Beweislastverteilung im Steuerrecht ist festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen der Steuerverwaltung, der Beweis für steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt. Dieser hat die steuermindernde Tatsache nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen. Die Beweislosigkeit wirkt sich dabei zu Ungunsten jener Partei aus, welche die Beweislast trägt (BGE 140 II 248, E. 3.5).

2.5. Der Vertreter macht in seiner Replik vom 18. November 2021 «nachgewiesene» höhere tatsächliche Gestehungskosten von insgesamt über Fr. 2'147'340.-- geltend, womit kein steuerbarer Grundstücksgewinn anfielen: Dieser Wert beruht auf einer Art «Mischrechnung» aus einem Landwert gemäss den durchschnittlichen absoluten Bodenpreisen der Jahre 1998 bis 2000 für Wohnbauland des Statistischen Amtes in Höhe von Fr. 635'440.-- und einem Gebäudewert gemäss dem Schätzungsprotokoll der BGV von rund Fr. 1'409'646.-- unter Berücksichtigung einer Indexierung mit 1,05.

Demgegenüber führte die Steuerverwaltung aus, dass der Rekurrent als Vertreter der Gesamteigentümerschaft für sämtliche Aufwendungen und Gestehungskosten beweisbelastet sei, weshalb er die tatsächlichen Investitionskosten und nicht nur einen Schätzwert zu belegen hätte. Dadurch bleibe es aber bei der amtlichen Schätzung aufgrund des Verkehrswertes von vor 20 Jahren (Altbesitz), weil entweder keine höheren Kosten oder aber überhaupt keine Kosten belegt werden könnten. Diese Regelung diene bekanntlich der Beweiserleichterung, wobei es keine Mischform zwischen diesen zwei Beweisarten gebe: Entweder würden alle effektiven Gestehungskosten belegt oder es würde ersatzweise eine amtliche Verkehrswertschätzung vor 20 Jahren abgestellt. Massgebend sei nur der Zustand im Veräusserungsjahr. Wertvermehrende Investitionen, welche während der Besitzdauer wieder ersetzt worden seien, könnten wegen des sog. Kongruenzprinzips nicht abgezogen werden, was insbesondere für das nach dem Erwerb abgebrochene Gebäude gelte.

Mit dem Verkehrswert vor 20 Jahren sind alle Gestehungskosten, die älter als 20 Jahre sind (vom Verkaufszeitpunkt gerechnet), abgegolten. Die steuerpflichtige Person kann nur noch zu-

sätzliche Anlagekosten geltend machen, die weniger als 20 Jahre alt sind und nicht bereits im Verkehrswert vor 20 Jahren enthalten sind (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., § 220 N 116; ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/ OESTERHELT, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2021, § 10 N 127).

Der Rekurrent hat die Parzelle Nr. xx, GB C. _____, welche er am 9. August 2019 veräussert hat, unbestrittenermassen vor mehr als 20 Jahren erworben. Daher ist der Erwerbspreis vorliegend *entweder* nach dem Verkehrswert vor 20 Jahren (massgebendes Bewertungsjahr 1999) oder nach dem tatsächlich nachgewiesenen höheren Erwerbspreis zu bestimmen. Weitere alternative Bewertungsmethoden lässt das Gesetz nicht zu (vgl. § 77 Abs. 3 StG). Indem der Rekurrent auf den Verkehrswert vor 20 Jahren abstellt und gleichzeitig vor dem Jahr 1999 in das Grundstück getätigte Investitionen in Abzug bringen möchte, strebt er eine nichtexistierende Mischform der beiden Varianten an. Bei den ins Recht gelegte Unterlagen handelt es sich um die Rechnung bzgl. der Wasser- und Kanalisationsanschlussbeiträge der Gemeinde C. _____ vom 22. Januar 1999, das Einschätzungsprotokoll der BGV vom 7. November 1996, die Bauversicherungspolice der BGV vom 5. März 1996 sowie um den Vertrag mit der E. _____ einen Grundstück- und Baukredit betreffend vom 27. Oktober 1995: Die Bauversicherungspolice der BGV vom 5. März 1996 enthält die Deckungssumme des Bauvorhabens in Höhe von Fr. 1'200'000.--, das Einschätzungsprotokoll der BGV vom 7. November 1996 geht von einem Brandlagerwert von Fr. 1'065'400.-- aus, die Rechnung bzgl. der Wasser- und Kanalisationsanschlussbeiträge der Gemeinde C. _____ vom 22. Januar 1999 nimmt Bezug auf die Brandlager-schätzung vom 7. November 1996 in Höhe von Fr. 1'300'000.-- mit der Bezeichnung «Neubau» und schliesslich können dem Vertrag mit der E. _____ betreffend Grundstück- und Baukredit vom 27. Oktober 1995 ein Landwert von Fr. 1'100'000.-- und geschätzte Kosten für den Neubau von ebenfalls Fr. 1'100'000.-- entnommen werden, wobei jedoch nicht einmal ansatzweise erkennbar ist, wieviel davon tatsächlich verbaut wurde oder welche Kosten realiter verursacht wurden. Sodann enthält jeder dieser Belege einen unterschiedlichen Neuwert des Gebäudes, wobei die geltend gemachten Werte einer Verkehrswertschätzung des Grundstückes *per 2019* entsprechen und damit nicht geeignet sind, die effektiven Kosten bei Erwerb des Grundstückes oder den Verkehrswert im Jahr 1999 nachzuweisen. Da der Rekurrent den konkreten Erwerbspreis nicht nachgewiesen hat, bestimmt sich der Erwerbspreis vorliegend ersatzweise nach dem Verkehrswert des Grundstückes vor 20 Jahren.

2.6. Der vorliegend von der Steuerverwaltung bei den Gestehungskosten angewandte und vom Rekurrenten bestrittene abstrakte Verkehrswert im Zeitpunkt des Erwerbes ist eine Beweislast-erleichterung und gelangt nur zur Anwendung, sofern der Kaufpreis nicht nachweisbar ist. Bis zur Urteilsberatung stand es dem Rekurrenten jederzeit offen, den Nachweis effektiv höherer Gestehungskosten einzubringen (d.h. konkret bezahlter Landpreis für die Parzelle Nr. xx, GB C. _____ im Jahr 1995), was er allerdings nicht getan hat. Zur Wahrung der Rechtsgleichheit wird bei der Ermittlung des abstrakten Verkehrswertes im Zeitpunkt des Erwerbes – analog der Berechnung des Verkehrswertes vor 20 Jahren (vgl. § 77 Abs. 3 StG) – stets auf die Bodenpreisstatistik des Statistischen Amtes Basel-Landschaft abgestellt. Da das Steuergericht über die Bodenpreisstatistik aus dem Jahr 1999 der Gemeinde C. _____ verfügt, in welcher alle

Grundstücksverkäufe von unbebautem Wohnbauland aufgelistet sind (unter Angabe von Parzellenummer, Flurname, Zone, Fläche, Preis und Quadratmeterpreis), liegen ihm alle zur Beurteilung des vorliegenden Falles notwendigen Daten vor.

2.7. Zur Verkehrswertermittlung eines Grundstückes wird der flächengewichtete Durchschnittspreis des Statistischen Amtes herangezogen. Dieser beruht auf abstrakten Durchschnittswerten von tatsächlichen Wohnbaulandverkäufen in einer Gemeinde in einem bestimmten Jahr und ist eine bewährte Methode, um den Landwert auf rechtsgleiche Art und Weise zu bestimmen. An den Durchschnittspreis wird nicht der Anspruch gestellt, dass er im Einzelfall dem tatsächlichen Quadratmeterpreis des jeweiligen Grundstückes im betreffenden Jahr exakt entspricht. Es gibt allerdings Konstellationen, in denen das *alleinige* Abstellen auf den flächengewichteten Durchschnittspreis zu einem stossenden Ergebnis führen kann und eine differenzierte Betrachtung angezeigt ist.

2.8. Die 1'222 m² umfassende Parzelle Nr. xx, GB C. ____ wurde mit Vertrag vom 9. August 2019 (GB-Eintrag: 11. November 2019) zu einem Preis von Fr. 2'100'000.-- verkauft. Für die Feststellung des Verkehrswertes vor 20 Jahren ist demnach das Jahr 1999 massgebend. Die Steuerverwaltung legte den Verkehrswert vor 20 Jahren gemäss den Daten des statistischen Amtes auf Fr. 448.-- pro Quadratmeter fest, was dem flächengewichteten Durchschnittspreis in der Gemeinde C. ____ gemäss der Bodenpreisstatistik entspricht. Betrachtet man den durchschnittlichen Quadratmeterpreis in den Jahren 1998 bis 2000, fällt auf, dass der Landwert im Jahr 1999 tiefer war als in den Jahren zuvor und danach: 1998 Fr. 507.--/m², 1999 Fr. 448.--/m² und 2000 Fr. 606.--/m². Um herauszufinden, warum der Landpreis im Jahr 1999 am tiefsten war, ist die Auflistung der einzelnen Grundstückverkäufe von Wohnbauland des Statistischen Amtes vom Jahr 1999 in der Gemeinde C. ____ heranzuziehen. In dieser Auflistung sind 25 Transaktionen aufgeführt, von denen 10 Handänderungen Grundstücke betreffen, wo ein Quartierplan gilt. Es ist augenfällig, dass für diese Grundstücke im Durchschnitt lediglich etwa halb so viel bezahlt wurde wie für Grundstücke in Wohnzonen ohne Quartierplan.

Der Verkehrswert der Parzelle Nr. xx, GB C. ____ ist aufgrund von Handänderungen objektiv vergleichbarer Grundstücke zu ermitteln. Es wäre vorliegend unsachgemäss, zur Bestimmung des Verkehrswertes Grundstücksverkäufe aus einem Gebiet mit Quartierplan miteinzubeziehen, in welchem aufgrund einer Spezialbauordnung und einer verdichteten Bauweise etwa halb so hohe Verkaufspreise erzielt wurden wie für Grundstücke in einer Wohnzone ohne Quartierplan. Indem die Verkäufe der betroffenen Parzellen von der Statistik ausgenommen werden, wird in objektiver Weise den unterschiedlichen Zonen und deren erheblichen Einfluss auf den Bodenpreis Rechnung getragen. Die in der Statistik verbleibenden 15 Grundstücke und die streitbetroffene Parzelle befanden sich im Jahr 1999 allesamt in der Wohnzone W2, womit diese grundsätzlich als vergleichbar gelten. Diese Grundstücksverkäufe wurden alle zu einem Quadratmeterpreis zwischen Fr. 298.-- und Fr. 1'554.-- veräussert, wobei deren flächengewichteter Durchschnittspreis bei Fr. 499.--/m² liegt. Dieser Durchschnittspreis liegt deutlich über dem von der Steuerverwaltung angewandten Quadratmeterpreis von Fr. 448.--. Der Verkehrswert der Parzelle Nr. xx, GB C. ____ ist im Zeitpunkt des Erwerbs daher auf Fr. 499.--/m² festzulegen.

Hingegen ist der von der Steuerverwaltung vorgenommene Einschlag von 30 % für das überbaute Grundstück gerechtfertigt: Der Neubau wurde bereits im Jahr 1996 realisiert, womit das Grundstück im massgeblichen Zeitpunkt (1999) überbaut war. Eine Mischung zwischen dem Verkehrswert vor 20 Jahren und der Berücksichtigung effektiver Kosten ist nicht möglich (siehe E. 2.4.).

3.

In der Veranlagung vom 7. Mai 2020 wurden die Baunebenkosten im Rahmen der Berechnung des Verkehrswertes vor 20 Jahren (betreffend das Jahr 1999) auf 10% festgelegt. Im kürzlich ergangenen, zur Veröffentlichung ausstehenden Urteil vom 15. Januar 2021 (510 20 82) konstatierte das Gericht, dass der Ansatz der Baunebenkosten von 10% ganz generell nicht mehr zeitgemäss ist und die Baunebenkosten im Rahmen der Berechnung des Verkehrswertes vor 20 Jahren betreffend das Jahr 1999 und alle nachfolgenden Jahren lage- und ausstattungsunabhängig pauschal mit 15% zu veranschlagen sind. Der Entscheid folgt damit früheren Urteilen, in welchen die von der Steuerverwaltung im Regelfall veranlagten 10% Baunebenkosten auf 15% des Zustandswerts als Baunebenkosten korrigiert wurden (StGE vom 14. November 2014, 510 14 50, E. 5g und StGE vom 11. Juli 2008, 510 08 25, E.7, publ. in Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Bd. XIX, S. 348 ff.). Entsprechend werden die Baunebenkosten vorliegend von Amtes wegen von 10% auf 15% erhöht.

4.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Rekurs im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen und der Fall zur entsprechenden Veranlagung an die Vorinstanz zurückzuweisen ist.

Gemäss § 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) werden die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt. Die ursprünglich veranlagte Grundstückgewinnsteuer betrug Fr. 35'310.--. Das Steuergericht heisst den Rekurs teilweise gut und geht von einer Grundstückgewinnsteuer von Fr. 3'218.-- aus, womit die Rekurrenten im Umfang von rund 90 % obsiegen. Demzufolge sind von den Gerichtskosten in Höhe von insgesamt Fr. 2'000.-- Fr. 200.-- den Rekurrenten (10 %) und Fr. 1'800.-- der Steuerverwaltung (90 %) aufzuerlegen.

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. Mit Eingabe vom 18. November 2021 macht der Vertreter der Rekurrenten eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 2'347.85 (8,5 Stunden mit einem Stundenansatz von Fr. 250.-- plus Auslagen von Fr. 55.-- zzgl. 7,7 % MWST) geltend. Dem Vertreter sind noch die Bemühungen für die Teilnahme an der heutigen Verhandlung in Höhe von zwei Stunden zusätzlich zu vergüten. Entsprechend ist den Rekurrenten ein Honorar von Fr. 2'625.-- (10,5 Stunden à Fr. 250.--) bzw. eine Parteientschädigung von

Fr. 2'886.35 (inkl. Auslagen von Fr. 55.-- und MWST von Fr. 206.35) bzw. für das vorliegende Verfahren 90 % davon, d.h. Fr. 2'597.70 zuzusprechen.

wird erkannt:

1.

Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen und der Fall zur entsprechenden Veranlagung an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben reduzierte die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 200.-- zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden. Der zu viel bezahlte Kostenvorschuss von Fr. 1'800.-- wird den Rekurrenten zurückerstattet. Die Rekursgegnerin hat die übrigen Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'800.-- zu bezahlen.

3.

Die Steuerverwaltung hat den Rekurrenten eine Parteienschädigung in Höhe von Fr. 2'597.70 (inklusive Auslagen und MWSt) zu bezahlen.

4.

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