



Urteil vom 28. Januar 2022 (510 21 72)

Verkehrswert vor 20 Jahren

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter M. Zeller (Ref.),
J. Felix, Dr. L. Schneider, Steuerrichterin L. Kubli, Gerichtsschreiber
D. Kambanas

Parteien **A.B.**____, vertreten durch Maurice Moser, Advokat und Notar, St. Ja-
kobs-Strasse 189, Postfach 71, 4018 Basel,

Rekurrentin

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 C.____,

Rekursgegnerin

betreffend **Grundstückgewinnsteuer**

Sachverhalt:

A.

B.B.____ (*3. Februar 1935), der Vater des verstorbenen Ehemanns der Pflichtigen, übernahm mit öffentlich beurkundetem Teilungs-, Erbaufkauf- und Erbverzichtsvertrag vom 11. Januar 1994 die Parzelle Nr. xx, Grundbuch [GB] C.____, wobei deren Verkehrswert mit Fr. 960'000.-- beziffert wurde. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 28. April 2020 (GB-Eintrag: 15. Mai 2020) verkaufte die Pflichtige die betreffende Liegenschaft für Fr. 2'020'000.--.

Mit Veranlagungsverfügung der Grundstückgewinnsteuer vom 22. April 2021 wurde der steuerbare Grundstücksgewinn auf Fr. 1'084'689.-- und die geschuldete Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 271'172.-- festgelegt. Aufgrund des steuerlich massgeblichen zeitlich weit zurückliegenden Erwerbszeitpunkts der Liegenschaft wurde diese von der Steuerverwaltung als Altbesitz qualifiziert, weshalb zur Berechnung der Grundstückgewinnsteuer der Verkehrswert vor 20 Jahren zur Anwendung kam.

B.

Mit Schreiben vom 22. Mai 2021 erhob die Pflichtige Einsprache und führte zur Begründung im Wesentlichen aus, dass in der Veranlagungsverfügung zur Berechnung der Grundstückgewinnsteuer nur der Verkehrswert vor 20 Jahren in Höhe von Fr. 908'386.-- und die Maklerkosten berücksichtigt worden seien. Der eingesetzte Verkehrswert vor 20 Jahren entspreche jedoch nicht dem Verkehrswert der Liegenschaft unter Einbezug des im Jahre 1996 realisierten Schwimmbads. Die von der Basellandschaftlichen Gebäudeversicherung [BGV] festgesetzte Versicherungssumme von Fr. 992'000.-- beziehe sich ausdrücklich nur auf das Wohnhaus und die Garage. Das ausserhalb des Gebäudes gelegene und erbaute Freiluftschwimmbad sei bis zur Handänderung weder von der Gebäudeversicherungspolice erfasst noch in deren Versicherungssumme enthalten. Dieser Verkehrswert sei separat zu erfassen und zu bestimmen. Im Teilungs-, Erbaufkauf- und Erbverzichtsvertrag vom 11. Januar 1994 sei der bei den zuständigen basellandschaftlichen Behörden in Erfahrung gebrachte Verkehrswert der Liegenschaft mit Fr. 960'000.00 Vertrag eingesetzt worden. Es handle sich dabei um den Verkehrswert der Liegenschaft vor dem Bau des Schwimmbades zwei Jahre später. Der Swimmingpool sei dann 1996 mit Kosten in Höhe von Fr. 230'000.-- errichtet worden. Der Zustandswert betrage nach 24 Jahren Fr. 206'080.-- und sei als wertvermehrender Betrag zur Bestimmung des Grundstücksgewinns einzurechnen.

Mit Entscheid vom 21. September 2021 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, dass keine Unterlagen, die die Kosten für den Bau Schwimmbadbaus in Höhe von Fr. 230'000.-- belegten, eingereicht worden seien.

C.

Mit Schreiben vom 22. September 2021 erhebt der Vertreter der Pflichtigen Rekurs und begehrt, (1) es sei der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft vom 21. September 2021 betreffend Veranlagungsverfügung zur Grundstückgewinnsteuer vom

22. April 2021 (bezüglich des Grundstücks des Grundbuchs C.____, Liegenschaft Nr. xx, Plan Nr. yy, D.____, Gebäude E.____strasse 1 und 1a, Strasse, Weg, Gartenanlage) aufzuheben, (2) die Grundstückgewinnsteuer sei neu zu veranlagern und dabei der Verkehrswert vor 20 Jahren unter Einbezug des (im Jahr 1994 geschätzten und vereinbarten) Liegenschaftswerts von Fr. 960'000.-- und der Erstellungskosten für das (im Jahr 1996 erbaute) Schwimmbad im Betrag von Fr. 230'000.-- neu zu berechnen und (3) alles unter o/e Kostenfolge. Zur Begründung führt er aus, dass die Rekurrentin am 27. Februar 2021 die Grundstückgewinnsteuerdeklaration eingereicht habe, mit welcher sie den Verkehrswert der Liegenschaft mit Fr. 960'000.-- beziffert und als wertvermehrnde Aufwendungen die Kosten des Schwimmbads im Höhe von Fr. 230'000.-- geltend gemacht habe. Der Verkehrswert sei mit dem Teilungs-, Erbaufkauf- und Erbverzichtvertrag vom 11. Januar 1994 belegt, die Kosten des Schwimmbads mit der Kostenzusammenstellung der F.____ GmbH vom 23. November 2020 nachgewiesen. Unbestritten sei, dass der Erwerb mehr als 20 Jahre zurückliege und der Erwerbspreis sowie die Erstellungskosten nicht nachweisbar seien. Für diesen Fall sei der Erwerbspreis nach dem Verkehrswert des Grundstückes vor 20 Jahren zu bestimmen. Die Steuerverwaltung habe bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer diesen mit Fr. 908'386.-- beziffert, indem sie die Berechnungsformel gemäss dem «Merkblatt zur Berechnung des Verkehrswerts vor 20 Jahren bei der Grundstückgewinnsteuer» ermittelt habe. Die Rekurrentin habe jedoch nachgewiesen, dass die Vertragsparteien des Teilungs-, Erbaufkauf- und Erbverzichtvertrags am 11. Januar 1994 den Verkehrswert des veräusserten Grundstücks geschätzt und vereinbart hätten. Dabei handle es nicht um irgendeinen Wert, welchen die Steuerverwaltung willkürlich berechnen dürfe, sondern vielmehr um denjenigen Wert, welchen die beteiligten Vertragsparteien ihren Immobiliengeschäften in einem bestimmten Zeitraum zugrunde gelegt hätten.

Anerkannt sei, dass die Rekurrentin auf ihrem Grundstück ein Schwimmbad gebaut habe. Der Bau sei im Anschluss an die Baubewilligung vom 2. Juni 1995 erfolgt. Die Aufwendungen für dieses Schwimmbad seien in der Kostenzusammenstellung der F.____ GmbH vom 23. November 2020 detailliert festgehalten. Die Kostenschätzung von G.____, Dipl. Arch. ETH SIA, ergebe Erstellungskosten im Gesamtbetrag von Fr. 230'000.--, welche unter anderem auf der Grundlage der Kurzbewertung vom 20. November 2019 von H.____, Architekt, der Baueingabe, der Baubewilligung und der dazugehörigen Pläne erfolgt sei. Die I.____ AG, welche für den Bau des Schwimmbads verantwortlich gezeichnet habe, existiere nicht mehr und sei mittlerweile im Handelsregister gelöscht worden. Die Bauabrechnung sei deshalb nicht mehr erhältlich. Die J.____ & Co. (heute: J.____ KMG), habe ergänzende Installationen (Wasseraufbereitung, Abdeckung, Heizung, Gegenstromanlage etc.) geliefert, was mittels der entsprechenden Auftragsbestätigung und einer detaillierten Abrechnung aus dem Jahre 1996 bewiesen werden könne. Das Argument der Steuerverwaltung, nur die Brandlagerschätzung bzw. der Gebäudeversicherungswert sei massgebend, wäre unzutreffend: Nachgewiesenermassen enthielten der Gebäudeversicherungswert und entsprechend der Brandlagerwert die Kosten des Schwimmbads nicht. Die Steuerverwaltung habe für die Bestimmung des Verkehrswerts vor 20 Jahren die formelmässige Berechnung zur Anwendung gebracht, weshalb sie die ins Recht gelegte Beweise verweigert und im Einspracheentscheid sogar behauptet habe, die Rekurrentin hätte nach dem Schwimmbadbau eine Neueinschätzung durch die Gebäudeversicherung verlangen sollen. Entgegen den Ausführungen der Steuerverwaltung bestehe bei einem Schwimmbadbau keine Verpflichtung zur Neueinschätzung durch die Gebäudeversicherung; auch werde der Wert eines versicherten Schwimmbads bei der Schätzung des Brandlagerwertes nicht mitein-

bezogen. Dasselbe gelte für die Deklaration eines Schwimmbadbaus gegenüber der Steuerverwaltung im Rahmen der jährlichen Einkommens- und Vermögenserklärung. Ebenfalls bestehe hier keine Pflicht, den Bau eines Schwimmbads bzw. dessen Wert gegenüber der Steuerverwaltung anzugeben.

Mit Vernehmlassung vom 8. Dezember 2021 beantragt die Steuerverwaltung die teilweise Gutheissung des Rekurses. Zur Begründung führt sie unter anderem aus, dass die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) zu den steuermindernden Tatsachen gehörten, weshalb allein die Rekurrentin beweisbelastet sei. Liege der Erwerb einer Liegenschaft mehr als 20 Jahre zurück, so bestimme sich der Erwerbspreis nach dem Verkehrswert des Grundstückes vor 20 Jahren, sofern nicht ein höherer Erwerbspreis nachgewiesen werde. Somit habe die Rekurrentin nachzuweisen, dass sie effektiv einen höheren Gestehungswert zu verzeichnen habe als der von der Steuerbehörde von Amtes wegen ermittelte Ersatzwert. Diese Regelung diene bekanntlich nur der Beweiserleichterung, wobei es keine Mischformen zwischen diesen zwei Beweisarten gebe: Entweder würden alle effektiven Gestehungskosten belegt - oder es werde eben ersatzweise auf eine amtliche Verkehrswertschätzung vor 20 Jahren abgestellt. Bei einer Berechnung mit dem Ersatzwert entspreche der Verkehrswert eines Grundstücks folglich dem Preis, der dafür im gewöhnlichen Geschäftsverkehr vor genau 20 Jahren am Ort der gelegenen Sache mutmasslich zu erzielen gewesen wäre. Danach ist der Verkehrswert einer Liegenschaft ein objektiver Wert, der sich auf das Grundstück als solches beziehe, also nicht von den persönlichen Verhältnissen des Eigentümers abhängen. Massgebend seien die Eigenschaften des Grundstückes und die ihm anhaftenden rechtlichen und tatsächlichen Vorteile und Lasten, die im Veräusserungsfall vor 20 Jahren auf den neuen Eigentümer übergegangen wären; einzig und allein danach bestimme sich der damals mutmasslich erzielbare Kaufpreis. Dies sei die fiktive Wertsituation der Parzelle Nr. xx, GB C.____, auf den zurückliegenden Zeitpunkt im Jahr 2000. Der 1994 in der Erbteilung von den Erben ermittelte Wert der Liegenschaft liege einerseits nicht im massgebenden Jahr 2000. Andererseits sei dies nicht ein tatsächlicher Erwerbspreis: Bei einer Erbteilung sei nur der an die anderen Erben tatsächlich bezahlte Betrag (Erbaufkauf) eine eigene Gestehungskostengrösse; der geerbte Teil würde unentgeltlich erworben. Eine Mischmethode zwischen tatsächlichen Gestehungskosten und dem Ersatzwert vor 20 Jahren sei nicht zulässig. Gemäss konstanter Praxis der Steuerverwaltung sei der objektive Verkehrswert von Grundstücken (Landwert) nach der statistischen Methode zu ermitteln. Ausgangspunkt dafür bildeten die vorhandenen Vergleichspreise. Diese bezögen sich auf den durchschnittlichen Bodenpreis. Der Wert der vorhandenen bzw. mitverkauften Gebäude würde anhand der Gebäudeversicherungswerte ermittelt. Der auf das Jahr 2000 berechnete Gebäudewert sei an sich unbestritten; lediglich der fehlende Einbezug des Aussenpools würde bemängelt.

Es sei anerkannt, dass nicht nur der Bodenwert, sondern bei überbauten Grundstücken nebst dem reinen Gebäudewert auch die (Bau-)Nebenkosten einen Teil der damaligen Gestehungskosten ausmachten. Diese würden schematisch in Prozenten der Baukosten bzw. des Gebäudewerts festgelegt, wobei im Kanton Basel-Landschaft praxisgemäss in den letzten Jahren durchwegs 15 % zugestanden worden seien. Vorliegend seien aber nur 10 % berücksichtigt worden, weshalb der Rekurs in diesem Punkt teilweise gutzuheissen sei.

Wenn gestützt auf ein Wahlrecht der steuerpflichtigen Person auf den Verkehrswert vor 20 Jahren abgestellt würde, so seien in diesem Ersatzwert sämtliche Anlagekosten enthalten, welche

vor diesem Zeitpunkt angefallen seien. Damit seien im vorliegenden Fall alle Investitionen, welche vor dem Jahr 2000 getätigt wurden, mit dem Schätzwert per 2000 abgegolten. Die Rekurrentin beanspruche noch die Kosten des im Jahr 1996 erstellten Aussenpools bzw. mache dessen Wert im hier massgebenden Zeitpunkt im Jahr 2000 geltend. Der Aussenpool sei damals aber bereits vorhanden gewesen. Wäre dieser Pool erst später - d. h. von 2000 bis 2020 - erbaut worden, müssten diese Kosten als wertvermehrnde Aufwendungen gemäss Rechnungsstellung im tatsächlichen Umfang berücksichtigt werden. Weil aber insgesamt auf den Ersatzwert abgestellt werde, müsse auch der Aussenpool in diesem Wert per 2000 bereits enthalten sein. Es fehle zudem an einem Schätzwert durch die BGV. Dies sei jedoch keine zwingende Vorgabe, weil solche Schwimmbecken im Aussenbereich nicht obligatorisch, sondern bloss freiwillig versichert werden könnten. Dieser Umstand bedeute aber nicht, dass der Aussenpool beim Ersatzwert überhaupt nicht berücksichtigt werde: Weder im Landwert selbst noch im Gebäudewert der BGV berücksichtigt seien die Erschliessungskosten, die Vorbereitungs- und Umgebungsarbeiten (inkl. Aussenanlagen, Einfriedungen, Stützmauern, Wegbefestigungen und Schwimmbäder) sowie die eigentlichen Baunebenkosten (Baubewilligungen, Gebühren, Versicherungen etc.). In der Verwaltungspraxis würden diese Baunebenkosten schematisch in Prozenten der Gebäudekosten ausgedrückt. Da praxismässig 15 % des Zeitbauwerts als Gesteungskosten zugestanden würde, wären sämtliche Aussenanlagen inklusive des Aussenpools darin bereits enthalten. Ein zusätzlicher Abzug bei der Ermittlung des Ersatzwertes könne deshalb nicht beansprucht bzw. gewährt werden.

In seiner Stellungnahme vom 10. Januar 2022 hält der Vertreter unter anderem ergänzend zu seinen Vorbringen in der Rekursschrift fest, dass es klar und unstrittig sei, dass der Ersatzwert zu bestimmen sei. Bei der Bestimmung des Ersatzwertes sei die Steuerverwaltung verpflichtet, sämtliche zur Verfügung stehenden Informationen heranzuziehen, auch wenn die von ihr frei gewählte Formel das nicht vorsehe. Die Steuerverwaltung habe den Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären und dabei alle Beweise zu berücksichtigen und zu würdigen. Sie habe bei der Berechnung des Ersatzwertes wesentliche Tatsachen und Beweise ausser Acht gelassen und könne sich dabei auf keine rechtliche Grundlage stützen. Beim Erbteilungsvertrag aus dem Jahre 1994 und den Aufstellungen zu den Baukosten des Schwimmbads handle es sich um Dokumente: Der Erbteilungsvertrag aus dem Jahre 1994 sei eine geeignete Grundlage zur Bestimmung des massgebenden Bodenwerts, denn die Bodenpreise seien in den Folgejahren noch gestiegen. Der Gebäudeversicherungswert aus dem Jahre 2000 könne wiederum für die Berechnung des Ersatzwertes beigezogen werden. Die nachgewiesenen Aussenschwimmbadkosten von Fr. 230'000.-- seien zum Gebäudeversicherungswert hinzuzurechnen, allenfalls mit angemessenen Abschreibungen für die Zeit von 1996 bis 2000.

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 und damit den steuerbaren Grundstücksgewinn korrekt ermittelt hat.

2.1. Gemäss § 71 StG unterliegen die Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen der Grundstücksgewinnsteuer. Der Grundstücksgewinn ist der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt (§ 75 Abs. 1 StG). Ist der Kaufpreis nicht feststellbar, so gilt als solcher der Verkehrswert im Zeitpunkt des Erwerbes (§ 77 Abs. 2 StG). Liegt der Erwerb der Parzelle 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). Sowohl das Gesetz wie auch die ausführenden Bestimmungen äussern sich nicht zu der Frage, welche Methode für die Ermittlung des Verkehrswertes vor 20 Jahren durch die Steuerverwaltung anzuwenden ist. Gemäss kantonaler Praxis ist behelfsmässig auf das Gesetz vom 7. Januar 1980 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (ESchStG, SGS 334) und die Verordnung vom 16. Juni 1981 zum Gesetz über die Erbschafts- und die Schenkungssteuer (ESchStV; SGS 27.729) abzustellen (vgl. WENK in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 77 N 12).

Nach § 15 ESchStG werden Zuwendungen zum Verkehrswert im Zeitpunkt des Vermögensübergangs bewertet, soweit das Gesetz keine Ausnahmen von diesem Grundsatz vorsieht. Für die Bemessung des Verkehrswerts erlässt der Regierungsrat Richtlinien (§ 17 ESchStG). Als Verkehrswert eines überbauten Grundstücks gilt die Summe aus Zustandswert des Gebäudes, den Baunebenkosten und dem Landwert (§ 1 ESchStV). Der Zustandswert wird gemäss § 2 Abs. 1 ESchStV mit dem vom Regierungsrat festgelegten Indexstand auf der Grundlage des Gebäudeversicherungswertes 1939 (Brandlagerwert) berechnet. Der Bauteuerungsindex der Basellandschaftlichen Gebäudeversicherung beträgt zurzeit 920%. Dem Alter des Gebäudes wird mit einem Abzug vom Zustandswert (sog. Altersabzug) Rechnung getragen.

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. Gemäss konstanter Praxis der Steuerverwaltung und der kantonalen Steuerjustizbehörden ist der Landwert nach der statistischen Methode zu ermit-

teln. Dazu sind Vergleichspreise von Handänderungen unter Dritten heranzuziehen, die in der nahen Umgebung des fraglichen Grundstücks zur betreffenden Zeit bezahlt worden sind.

2.2. Eines der wichtigsten Prinzipien für die Bemessung der Grundstückgewinnsteuer ist das sog. Kongruenzprinzip. Dieser Grundsatz, welcher besagt, dass sich die Grundstückgewinnermittlung 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. Als Bezugspunkt für den Vergleich gilt jener Zustand des Grundstücks, der Grundlage für die Kaufpreisgestaltung der nunmehr zu beurteilenden und der Grundstückgewinnsteuer unterliegenden Transaktion ist.

2.3. In Bezug auf die Beweislast ist festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich aber dem Steuerpflichtigen obliegt; dieser hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (vgl. BGE 140 II 248, E. 3.5; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. Zürich 2016, S. 519; vgl. auch ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Aufl. Zürich/Basel/Genf 2018, § 19 Rz. 8ff.).

2.4. Die Rekurrentin veräusserte mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 28. April 2020 (GB-Eintrag: 15. Mai 2020) die Parzelle Nr. xx, GB C.____, für Fr. 2'020'000.--, welche sie vom Vater ihres verstorbenen Ehemanns mit öffentlich beurkundetem Teilungs-, Erbaufkauf- und Erbverzichtsvertrag vom 11. Januar 1994 übernommen hatte. Zwischen Erwerb und Verkauf des Grundstückes liegen unbestrittenermassen mehr als 20 Jahre, weswegen sich der Erwerbspreis gemäss § 77 Abs. 3 StG nach dem Verkehrswert des Grundstückes vor 20 Jahren richtet, d.h. vom Jahr 2000, ausser es wird ein höherer Erwerbspreis nachgewiesen.

Der Vertreter macht keinen höheren Erwerbspreis aufgrund einer handänderungssteuerauslösenden Veräusserung geltend. Vielmehr legt er den Teilungs-, Erbaufkauf- und Erbverzichtsvertrag vom 11. Januar 1994 ins Recht und vertritt die Auffassung, dass der Verkehrswert der fraglichen Parzelle bereits im Jahre 1994 Fr. 960'000.-- betragen habe, sodass der Verkehrswert vor 20 Jahren unter Einbezug des im Jahr 1994 und damit sehr zeitnah geschätzten und vereinbarten Liegenschaftswerts zu berechnen sei.

Ein auf einer solchen Grundlage ermittelter Verkehrswert ist für die Ermittlung des relevanten Verkehrswerts im Jahr 2000 nicht von Bedeutung: Massgebend die Berechnung des Verkehrswertes vor 20 Jahren sind die rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse im Jahr 2000. Einerseits wurde der Wert ganze sechs Jahre - alles andere als sehr zeitnah - vor dem gesetzlich monierten Bewertungsstichtag festgelegt, weswegen er bereits schon aufgrund des eindeutigen

und klaren Gesetzeswortlaut nicht berücksichtigt werden kann. Andererseits beruht er nicht auf einer fachmännischen und nachvollziehbaren Bewertung Dritter; aufgrund welcher Überlegungen und Einschätzungen sich nahestehenden Erben auf diesen Wert anlässlich des Erbschaftkaufes resp. -teilung geeinigt haben, ist nicht bekannt. Damit ist festzustellen, dass von der Rekurrentin kein höherer Kaufpreis nachgewiesen wird, sodass der Verkehrswert vor 20 Jahren nach den zuvor genannten kantonalrechtlichen Vorgaben in der ESchStV zu ermitteln ist.

2.5. Der Verkehrswert vor 20 Jahren setzt sich aus Landwert, Zustandswert des Gebäudes und Baunebenkosten zusammen (siehe E.2.1.). Zur Berechnung des Landwerts hat die Steuerverwaltung korrekterweise auf die Bodenpreisstatistik des Statistischen Amtes Basel-Landschaft abgestellt, welche für das Jahr 2000 in C.____ einen flächengewichteten Durchschnittspreis von Fr. 606.--/m² vorsieht.

Für die Ermittlung des Gebäudewerts wurde in der Veranlagungsverfügung der Grundstückgewinnsteuer als Zustandswert der Brandlagerwert des Jahres 1981 genommen, welcher dann mit dem Bauteuerungsindex von 920 Prozent multipliziert wurde, anschliessend wurde ein Altersabzug von 23 Prozent gewährt und schliesslich noch Baunebenkosten von 10 Prozent berücksichtigt. Der Verkehrswert wurde sodann, ausgehend vom Jahr 2000, mit dem Teuerungsindex 1.04 aufgerechnet. Es ist jedoch festzustellen, dass der Aussenpool nicht im Brandlagerwert enthalten ist. Aussenpools können freiwillig, müssen jedoch nicht versichert werden. Beim fraglichen Aussenpool handelt es sich um einen identifizierbaren, separaten und nicht unbedeutenden Wert, welcher jedoch mangels Versicherung nicht Eingang in die Bewertung fand. Demzufolge handelt es sich beim von der Steuerverwaltung ermittelten Wert nicht um den vollständigen Verkehrswert vor 20 Jahren, sondern nur um einen Teilwert. Aufgrund der Berücksichtigung der ursprünglichen Gebäudekosten sind im Sinne der hiervor zitierten Praxis zum Kongruenzprinzip (siehe E. 2.2.) vergleichbare Verhältnisse herzustellen, wonach nur der Gestehungswert des inhaltlich gleichen Grundstückes dem Verkaufspreis gegenübergestellt werden darf. Veräussert wurde eine Liegenschaft, die Land, Wohnhaus, Garage und Aussenpool beinhaltet. Demgegenüber müssen auch alle diese wertmässig bedeutenden Teile Eingang in die Bewertung und den anrechenbaren Gestehungswert finden.

Die Rekurrentin macht wertvermehrnde Investitionen für den Aussenpool in Höhe von Fr. 230'000.-- bei der Festsetzung des Verkehrswerts vor 20 Jahren geltend. Es gilt nun zu beurteilen, ob die von der Rekurrentin ins Recht gelegten Dokumente hinsichtlich des Werts des Aussenpools die Anforderungen an die Beweispflicht erfüllen (vgl. E. 2.3.) und somit bei der Grundstückgewinnsteuer berücksichtigt werden können. Die von der Rekurrentin eingerechneten massgeblichen Unterlagen umfassen die Kurzbewertung der H.____' Collection vom 20. November 2019, die Kostenzusammenstellung der F.____ GmbH vom 23. November 2020 sowie die Rechnung der J.____ & Co. vom 29. August 1996.

Bezüglich der von der Rekurrentin veranlassten Kurzbewertung der H.____' Collection ist festzuhalten, dass diese den Aussenpool als Teil der Liegenschaft separat mit einem Wert von Fr. 120'000.-- veranschlagt. Dieser Wert wurde am 20. November 2019, also erst rund 23 Jahre nach Fertigstellung des Aussenpools geschätzt. Die ebenfalls von der Rekurrentin in Auftrag gegebene Kostenzusammenstellung der F.____ GmbH vom 23. November 2020 schätzt den Wert des Aussenpools im Jahr 1996 auf Fr. 230'000.--, was rund ¼ des von den Erben im

Rahmen 1994 vorgenommenen Erbteilung festgelegten Liegenschaftswerts von Fr. 960'000.-- ergibt und schlicht als unverhältnismässig anzusehen ist. Mit diesen beiden Belegen können die an die Substantiierungspflicht gestellten Anforderungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung nicht als erfüllt gelten. Entsprechend hat die Rekurrentin die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Hingegen kann die Rechnung der J.____ & Co. vom 29. August 1996 in Höhe von Fr. 64'837.10 als ausreichend für den Nachweis der aufgewendeten Kosten erachtet werden. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung ist davon auszugehen, dass zudem Kosten für den Baumeister und weitere Handwerker angefallen sein müssen. Unter dem Aspekt der Beweislastverteilung ist deshalb ermessensweise ein Betrag von Fr. 90'000.-- (unindexiert) für den Aussenpool als Gestehungskosten zusätzlich zum von der Steuerverwaltung ermittelten Verkehrswert für das Jahr 2000 steuerlich zu berücksichtigen.

2.6. Schliesslich wurden die Baunebenkosten im Rahmen der Berechnung des Verkehrswertes vor 20 Jahren (betreffend das Jahr 2000) auf 10% festgelegt. Im Entscheid des Steuergerichts [StGE] 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.

3.

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. Das Steuergericht heisst den Rekurs teilweise gut, womit die Rekurrentin im Umfang von rund 1/3 obsiegt. Demzufolge sind von den Gerichtskosten in Höhe von insgesamt Fr. 2'500.-- Fr. 1'600.-- der Rekurrentin (1/3) und Fr. 900.-- der Steuerverwaltung (2/3) 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 17. Januar 2022 macht der Vertreter der Rekurrentin eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 3'939.15 geltend, wobei sich dieses aus 15,75 Stunden zu einem Stundensatz von Fr. 250.-- zusammensetzt. Es sind zudem die Bemühungen für die Teilnahme an der heutigen Verhandlung in Höhe von zweieinhalb Stunden zusätzlich zu vergüten. Das Honorar beläuft sich damit auf Fr. 4'562.50

(18.25 Stunden à Fr. 250.--). Entsprechend dem Ausmass des Obsiegens von einem Drittel wird die Parteientschädigung pauschal auf Fr. 1'700.-- festgelegt.

wird erkannt:

1.

Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen und die Angelegenheit zur Korrektur im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.

2.

Die Rekurrentin hat die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'600.-- zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden. Der zu viel bezahlte Kostenvorschuss von Fr. 900.-- wird der Rekurrentin zurückerstattet. Der Steuerverwaltung Basel-Landschaft werden Gerichtskosten in Höhe von Fr. 900.-- auferlegt.

3.

Die Steuerverwaltung hat der Rekurrentin eine Parteientschädigung in Höhe von Fr 1'700.-- zu bezahlen.

4.

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