



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

vom 19. August 2020 (810 20 87)

Steuern und Kausalabgaben

Grundstückgewinnsteuer

Besetzung Vorsitzender Stefan Schulthess, Kantonsrichter Markus Clausen, Hans
Furer, Jgnaz Jermann, Niklaus Ruckstuhl, Gerichtsschreiberin Yaël
Heymann

Beteiligte **A.**_____ und **B.**_____, Beschwerdeführer, vertreten durch Dr. Roland
Müller, Rechtsanwalt

gegen

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

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 7. Februar 2020)

A. Im Jahr 2008 verkauften die Brüder A._____ und C._____ die Stockwerkeinheiten Parzelle Nr. S7352 mit Quote von 52/1000 und Parzelle Nr. S7353 mit Quote von 93/1000 der Liegenschaft Parzelle Nr. 2219 in D._____.

B. Mit Veranlagungsverfügung vom 18. Oktober 2012 setzte die Steuerverwaltung Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) den aus dem Verkauf der Stockwerkeinheit Parzelle Nr. S7353 resultierenden steuerbaren Grundstückgewinn auf Fr. 309'999.-- fest und veranlagte A._____ anteilmässig zu einer Grundstückgewinnsteuer von Fr. 38'749.--. Dabei berücksichtigte die Steuerverwaltung für die Ausscheidung der Anlagekosten die gesamte Wertquote von 145/1000 bzw. hiervon 93/145. Für die Veräusserung der Stockwerkeinheit Parzelle Nr. S7352 wurde die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben.

C. Mit Eingabe vom 19. November 2012 erhob A._____, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Roland Müller, gegen die Veranlagungsverfügung Einsprache und begehrte, es sei die angefochtene Verfügung aufzuheben und die Grundstückgewinnsteuer auf einem maximalen steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. 254'417.40 zu erheben, womit die Gewinnsteuer für den Einsprecher auf maximal Fr. 31'802.20 herabzusetzen sei. Zudem sei dem Einsprecher eine angemessene Frist zur Begründung der Einsprache zu gewähren. Mit nachgereicherter Eingabe vom 31. Januar 2013 führte A._____ zur Begründung im Wesentlichen aus, dass die Berechnung der Wertquoten der einzelnen Stockwerkeinheiten klarerweise nicht fachgerecht erfolgt sei. Der als «Schulungsraum» bezeichneter Kellerraum weise eine Wertquote von 166/1000 auf, welche deutlich zu hoch sei. Die Überprüfung der Wertquoten durch das Architekturbüro E._____ habe ergeben, dass dieser Raum mit maximal 106/1000 einzusetzen sei, woraus unter anderem für die beiden verkauften Einheiten neu eine Wertquote von mindestens 66/1000 bzw. 106/1000, d.h. total mindestens 172/1000 resultiere. Unter Mitberücksichtigung der vier mitverkauften Autoeinstellplätze, welche mit 12/1000 zu bewerten seien, ergebe sich daraus eine gesamte Quote von 184/1000. Ausgehend von den Baukosten in der Höhe von Fr. 2'998'978.-- betrage somit der auf die gesamte Wertquote entfallene Anteil Fr. 551'812.--. Es werde eine Änderung der Wertquote angestrebt, wobei das Verfahren aufwändig sei und längere Zeit in Anspruch nehmen dürfte, weshalb in verfahrensrechtlicher Hinsicht im Hinblick auf die Wertquotenberichtigung die Sistierung des Einspracheverfahrens bis vorerst 31. Dezember 2013 beantragt werde. Entgegen der im früheren Verfahren vertretenen Ansicht der Steuerverwaltung könne aber in einem derart klaren Fall unbesehen der grundbuchlichen Situation aufgrund der Neuberechnung der Quoten eine Neuverteilung der Anlagekosten stattfinden.

D. Nachdem antragsgemäss diverse Fristerstreckungen gewährt wurden und die Steuerverwaltung mit Schreiben vom 4. Juli 2018 eine letzte nachperemptorische Frist bis spätestens 10. September 2018 gesetzt hat, wies die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 20. Dezember 2018 die Einsprache ab. Sie erwog, dass weder die in Aussicht gestellte Neuberechnung der Wertquoten noch die entsprechenden Grundbuchauszüge eingereicht worden seien, weshalb sich die Einsprache als unbegründet erweise.

E. Gegen diesen Einspracheentscheid erhoben die Ehegatten A._____ und B._____, nun beide vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Roland Müller, am 21. Januar 2019 Rekurs beim Steu-

er- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), und beantragten, es sei der angefochtene Entscheid der Steuerverwaltung aufzuheben und die Grundstückgewinnsteuer auf einem maximalen steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 152'072.75 zu erheben und folglich die Gewinnsteuer für die Rekurrenten auf maximal Fr. 19'009.10 herabzusetzen, unter o/e-Kostenfolge. Zur Begründung führten sie aus, dass sich die Verhandlungen zwischen den Stockwerkeigentümern sehr lange hingezogen hätten und schliesslich noch weitere Stockwerkeinheiten verkauft worden seien, weshalb die Verhandlungen immer wieder neu hätten aufgenommen werden müssen. Es sei ihnen leider nicht gelungen, innert der letzten angesetzten Frist eine Änderung der Wertquoten beurkunden zu lassen, weshalb die Einsprache abgewiesen worden sei. Im Übrigen habe eine nochmalige Überprüfung ergeben, dass die verkauften Stockwerkeinheiten noch höhere Quotenanteile aufweisen würden als bisher angenommen. Die Wertquote der Stockwerkeinheit Parzelle Nr. S7353 betrage gemäss Neuberechnung 130/1000, weshalb der darauf entfallene Anteil der Anlagekosten Fr. 551'812.-- betrage. Unter Mitberücksichtigung der Handänderungssteuern und der Fertigungskosten seien insgesamt Fr. 570'120.25 an Anlagekosten anzurechnen, woraus ein reduzierter Gewinn von Fr. 152'072.75 resultiere. Als Beweismittel wurde eine als Entwurf ausgearbeitete Urkunde betreffend die Änderung der Wertquoten eingereicht.

F. Mit Eingabe vom 3. September 2019 reichten die Rekurrenten beim Steuergericht die von allen Stockwerkeigentümern unterzeichnete öffentliche Urkunde bezüglich der Änderung der Wertquoten betreffend die Liegenschaft Parzelle Nr. 2219, Grundbuch D.____, sowie das entsprechend abgeänderte Stockwerkeigentumsreglement nach. Zudem beantragten sie mit Schreiben vom 14. Oktober 2019 die Verschiebung der am 1. November 2019 angesetzten Verhandlung bis zum erfolgten Grundbucheintrag der Wertquotenänderung.

G. Anlässlich der Verhandlung des Steuergerichts vom 1. November 2019 wurde das Verfahren mit Einverständnis der Parteien ausgestellt und den Rekurrenten Frist bis 31. Dezember 2019 gesetzt, um den Grundbucheintrag der in der öffentlichen Urkunde geänderten und neu festgelegten Wertquoten mittels eines aktuellen Grundbuchauszugs nachzuweisen.

H. Nachdem die Rekurrenten keinen aktualisierten Grundbuchauszug eingereicht hatten, wies das Steuergericht mit Urteil vom 7. Februar 2020 den Rekurs von A.____ und B.____ ab und auferlegte ihnen ausgangsgemäss die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'000.-- auf.

I. Dagegen erhoben A.____ und B.____, immer noch vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Roland Müller, mit Eingabe vom 16. März 2020 Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), und beantragten die Aufhebung des angefochtenen Rekursentscheids vom 7. Februar 2020, des Einspracheentscheids vom 20. Dezember 2018 und der Veranlagungsverfügung der Steuerverwaltung und erneuerten ihre im vorinstanzlichen Rekursverfahren gestellten Begehren, unter o/e-Kostenfolge. Als ergänzende Unterlagen reichten die Beschwerdeführer die Tagebucheintragungsbestätigung vom 24. Februar 2020, den Grundbuchauszug der Parzelle Nr. 2219 vom 12. März 2020 sowie den Grundbuchauszug der Parzelle Nr. S7353 vom 16. März 2020 ein. Die Beschwerdeführer führten im Wesentlichen aus, dass der Einspracheentscheid beim Steuergericht angefochten wor-

den sei, da Aussicht auf eine Einigung zwischen den Grundeigentümern bezüglich der Wertquoten bestanden habe und ohnehin fraglich erscheine, ob bei einem derart offensichtlichen Fehler in der Wertquotenberechnung tatsächlich eine grundbuchliche Änderung als Nachweis erforderlich gewesen wäre. Im Rekursverfahren konnte schliesslich eine Einigung erzielt werden, wobei die Grundbuchanmeldung erst habe erfolgen können, nachdem die verschiedenen Pfandentlassungserklärungen der Banken eingeholt worden seien. Nachdem zunächst die Eigentümer der Liegenschaft für die Beschaffung der Zustimmungen zuständig gewesen seien, was üblich sei, habe das Notariat diese Aufgabe übernommen. Trotz intensiver Bemühungen sei es aber nicht möglich gewesen, innert der vom Steuergericht angesetzten Frist alle Zustimmungen erhältlich zu machen. Die Änderung der Wertquoten sei nun grundbuchlich vollzogen worden, weshalb die neuen Wertquoten der Steuerberechnung zugrunde gelegt werden könnten.

J. Mit Eingabe vom 7. April 2020 liess sich die Steuerverwaltung vernehmen und beantragte sinngemäss die teilweise Gutheissung der Beschwerde. Da die nötigen Beweismittel eingereicht worden seien bzw. die Wertquoten im Grundbuch angepasst und das Stockwerkeigentumsreglement korrigiert worden seien, könnten die Anlagekosten anhand der nun neu beurkundeten und geltenden Wertquoten berechnet werden. Es sei aber auf die Ausrichtung einer Parteientschädigung zu verzichten, da das vorliegende Verfahren bei rechtzeitiger Einreichung der Beweismittel gänzlich hätte vermieden werden können. Dass sich das Verfahren so lange hingezogen habe, sei den Beschwerdeführern zuzurechnen, weshalb es nicht sachgerecht erscheine, die Kosten der unterliegenden Partei aufzuerlegen.

K. Mit Vernehmlassung vom 8. April 2020 verzichtete das Steuergericht auf einen Antrag betreffend die Grundstückgewinnsteuer. Hingegen beantragte es hinsichtlich der Kosten- und Entschädigungsfolgen, es seien die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren sowie das vorinstanzliche Rekursverfahren, ungeachtet des Verfahrensausgangs, von den Beschwerdeführern zu tragen und es sei auf eine Parteientschädigung zu verzichten. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, nach Erlass des Einspracheentscheids sei innert weniger als sechs Monaten eine Einigung über die Berichtigung der Wertquoten sowie die öffentliche Beurkundung derselben möglich gewesen, während davor die Beschwerdeführer das Einspracheverfahren während sechs Jahren pendent gehalten hätten. Ähnlich habe es sich bezüglich des Grundbucheintrags verhalten. Erst nachdem der angefochtene Entscheid vom 7. Februar 2020 fristauslösend zugestellt worden sei, habe sich der Prozess erneut in bemerkenswerter Weise beschleunigt. Der prozessuale Stillstand während Monaten bzw. Jahren habe jeweils nur durchbrochen werden können, wenn die Pflichtigen mit einer Rechtsmittelfrist belastet worden seien. Vor diesem Hintergrund bestehe der Eindruck einer trölerischen Prozessführung.

L. Mit Eingabe vom 1. Juli 2020 replizierten die Beschwerdeführer und führten aus, die Vorinstanz hätte mit Gutheissung des Sistierungsantrags den Grundbucheintrag abwarten können, was zur Gutheissung des Rekurses geführt hätte. Die Vorinstanz verkenne die Komplexität des einvernehmlichen Verfahrens betreffend die Änderung der Wertquoten sowie die Schwierigkeiten, welche das Einholen von sieben Pfandentlassungserklärungen mit sich bringe. Der Vorwurf einer trölerischen Prozessführung sei vollkommen unangebracht. Angesichts all dessen

werde aber auf eine Parteientschädigung verzichtet, wobei die Übernahme der Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren sowie das vorinstanzliche Verfahren durch den Staat beantragt werde.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung:**

1.1 Nach § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, angefochten werden.

1.2.1 Gemäss § 131 Abs. 2 lit. a StG ist die steuerpflichtige Person zur Beschwerde befugt. Steuersubjekt der Grundstückgewinnsteuer ist die natürliche oder juristische Person, die das Eigentum an einem Grundstück oder wesentliche Teile der Verfügungsgewalt darüber auf einen anderen Rechtsträger überträgt oder deren Grundstück mit einer privatrechtlichen Dienstbarkeit oder einer öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkung belastet wird. Bei der zivilrechtlichen Handänderung, d.h. bei der Eigentumsübertragung an einem Grundstück, ist der im Grundbuch eingetragene Eigentümer steuerpflichtig (THOMAS P. WENK, in: PETER B. NEFZGER/MADELEINE SIMONEK/THOMAS P. WENK [Hrsg], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 74 N 2). Gemäss Art. 3 Abs. 3 Satz 3 StHG und der Praxis der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft kommt die Familienbesteuerung auf Grundstücksgewinne nicht zur Anwendung. Für die Grundstückgewinnsteuer ist somit jeder Ehegatte selbstständig steuerpflichtig (vgl. WENK, a.a.O., § 74 N 3).

1.2.2 A.____ war gemeinsam mit seinem Bruder C.____ Miteigentümer der veräusserten Stockwerkeinheit Parzelle Nr. S7353. Folglich ist er als steuerpflichtige Person zur Beschwerde legitimiert. Da auch die übrigen Prozessvoraussetzungen nach § 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 erfüllt sind, ist auf die Beschwerde einzutreten. Ob die Legitimation der Ehefrau des Beschwerdeführers ebenfalls erfüllt ist, kann angesichts des Umstands, dass im vorliegenden Fall eine gemeinsame Beschwerdeeingabe eingereicht wurde und die Legitimation des Beschwerdeführers gegeben ist, offen gelassen werden.

2. Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss § 45 Abs. 2 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Dem Kantonsgericht kommt im vorliegenden Fall somit volle Kognition zu.

3. Gemäss § 6 Abs. 3 VPO können die Parteien bei Beschwerden in Steuersachen auch neue Anträge, Behauptungen und Beweismittel vorbringen (vgl. Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV], vom 10. August 2016 [810 16 9] E. 7.2). Das Kantonsgericht ist weiter nicht an die Begehren der Parteien gebunden, sondern es stehen ihm die gleichen Befugnisse zu wie den Einschätzungsbehörden (§ 18 Abs. 3 VPO).

4.1 Im vorliegenden Verfahren ist zu prüfen, ob die geänderte und neu festgelegte Wertquote der Liegenschaft Parzelle Nr. S7353 bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen ist.

4.2.1 Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen gemäss § 71 StG die Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen. Der Grundstücksgewinn ist nach § 75 Abs. 1 StG der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten oder Anlagekosten, d.h. den Erwerbspreis und die anrechenbaren Aufwendungen, übersteigt. 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). Bei einer Teilveräusserung, wozu die Veräusserung von Stockwerkeigentum zählt, sind die Gestehungskosten anteilmässig abzuziehen (§ 78 Abs. 3 StG; Baselbieter Steuerbuch, Band 3, Grundstücksgewinn- und Handänderungssteuer, 71 Nr. 1 Ziff. 1.3; vgl. FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/ULRICH MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, N 7 zu § 224). Für die Ermittlung des Anlagewertes ist der Gesamterwerbspreis nach objektiven Grundsätzen auf das veräusserte bzw. zurückbehaltene Grundstück zu verlegen. Dabei ist der Verkehrswert des veräusserten und des zurückgehaltenen Grundstücksteiles gesondert zu schätzen und der Erwerbspreis nach dem so ermittelten Verhältnis aufzuteilen. Unausscheidbare anrechenbare Aufwendungen sind ebenfalls anteilmässig nach objektiven Kriterien aufzuteilen (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N 5 f. zu § 224). Grundlage für die Verlegung der unausscheidbaren Aufwendungen ist das Wertverhältnis der als Stockwerkeinheiten ausgestalteten Miteigentumsanteile im Zeitpunkt der Veräusserung, da diese den steuerbegründenden Tatbestand für die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer bildet (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 12. Mai 2010 [SB.2009.00113] E. 2.1; Markus Reich, Steuerrecht, 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2020, N 3 ff. zu § 25).

4.2.2 Bei der Veräusserung von Stockwerkeigentum kann nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung zur Ermittlung des Wertverhältnisses und folglich für die Zerlegung des Erwerbspreises und der unausscheidbaren Aufwendungen grundsätzlich von den Wertquoten gemäss Art. 712e des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB) ausgegangen werden (Urteil des Bundesgerichts 2P.274/2002 vom 7. Mai 2003, E. 3.3 f.; vgl. auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N 7 zu § 224). Die gemäss Art. 712e Abs. 1 ZGB im Begründungsakt anzugebende Wertquote ist die abstrakte Verhältniszahl, welche die Höhe der Beteiligung des entsprechenden Stockwerkeigentümers am gesamten Rechtsinhalt des Miteigentums, der sowohl Rechte als auch Pflichten umfasst, zahlenmässig fixiert. Die Bedeutung der Wertquote liegt v.a. darin, dass sie den Verteilungsschlüssel für die finanziellen Leistungen Dritter sowie für die Verteilung der gemeinschaftlichen Kosten und Lasten unter den Stockwerkeigentümern bildet (vgl. CHRISTOPH THURNHERR, in: Andrea Büchler/Dominique Jakob (Hrsg.), Kurzkommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, 2. Aufl., Basel 2018, N 1 zu Art. 712e; RENÉ BÖSCH, in: Thomas Geiser/Stephan Wolf [Hrsg.], Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch II, 6. Aufl., Basel 2019, N 2 zu Art. 712e). Hinsichtlich der Berechnung der Wertquoten enthält das Gesetz jedoch keine Regelung. Demzufolge ist die Fixierung des Wertverhältnisses der einzelnen Stockwerkeigentumsanteile und die Methode zur Ermittlung der Wertquoten in die alleinige

Kompetenz der Stockwerkeigentümer gelegt (vgl. BÖSCH, a.a.O., N 4 zu Art. 712e; THURNHERR, a.a.O., N 2 zu Art. 712e).

4.2.3 Die rechtsgeschäftliche Änderung der ursprünglich im Begründungsakt bestimmten Wertquoten bedarf gemäss Abs. 2 des Art. 712e ZGB der Zustimmung aller unmittelbar Beteiligten und der Genehmigung der Versammlung der Stockwerkeigentümer. Der Kreis der "unmittelbar Beteiligten" setzt sich zusammen aus allen von einer Quotenkorrektur unmittelbar, rechtlich oder tatsächlich betroffenen Stockwerkeigentümern sowie Inhabern beschränkter dinglicher Rechte, deren Rechtsposition verändert werden soll. Die Zustimmungsvereinbarung ist öffentlich zu beurkunden, da die Änderung der Wertquoten rechtsübertragender Natur und im Grundbuch einzutragen ist (BÖSCH, a.a.O., N 5 zu Art. 712e; THURNHERR, a.a.O., N 7 zu Art. 712e).

4.3 Den Akten ist zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer und die übrigen beteiligten Grundeigentümer mit öffentlicher Urkunde vom 5. Juni 2019 bzw. 31. Juli 2019 bezüglich der Änderung der Wertquoten betreffend die Liegenschaft Parzelle Nr. 2219, Grundbuch D.____, übereingekommen sind, die Wertquoten der verschiedenen Stockwerkeinheiten zu berichtigen und die Wertquote der verkauften Liegenschaft Parzelle Nr. S7353 von 93/1000 auf 130/1000 zu erhöhen. Mit Schreiben vom 3. September 2019 reichten die Beschwerdeführer alsdann die vorgenannte unterzeichnete öffentliche Urkunde zusammen mit dem entsprechend der Urkunde abgeänderten Stockwerkeigentumsreglement beim Steuergericht nach. Sie führten aus, dass durch die Unterschrift aller Eigentümer nun bestätigt werde, dass die ursprüngliche Berechnung der Wertquoten falsch gewesen sei, wobei die Anmeldung an das Grundbuchamt erst erfolgen könne, sobald alle Pfandentlassungen bzw. Zustimmungen der Grundpfandgläubiger vorliegen würden, was noch einige Zeit in Anspruch nehmen werde. An der Verhandlung vom 1. November 2019 hielt das Steuergericht fest, dass der Grundbucheintrag immer noch ausstehend sei, was dazu führe, dass die Grundstückgewinnsteuerveranlagung nicht antragsgemäss abgeändert werden könne, wobei das Verfahren im Einverständnis der Parteien bis zum 31. Dezember 2019 ausgestellt werde. Die Rekurrenten wurden darauf hingewiesen, dass ein Fristversäumnis die Abweisung des Rekurses zur Folge haben wird (vgl. Verfügung des Steuergerichts vom 1. November 2019). Mit Entscheid vom 7. Februar 2020 wurde sodann festgehalten, dass innert der angesetzten Frist kein aktualisierter Grundbuchauszug eingegangen sei und der Rechtsvertreter der Rekurrenten auf Anfrage hin bestätigt habe, dass noch keine Eintragung der veränderten Wertquoten in das Grundbuch erfolgt sei, weshalb sich der Rekurs nach wie vor als unbegründet erweise und abzuweisen sei.

4.4.1 Zunächst ist folgendes festzuhalten: Soweit die Beschwerdeführer geltend machen, die Vorinstanzen hätten zu Unrecht die in der öffentlichen Urkunde neu festgelegten Wertquoten nicht berücksichtigt und den Nachweis der grundbuchlichen Änderung der Wertquoten verlangt, obwohl es sich um einen offensichtlichen Fehler in der Wertquotenberechnung handle, kann ihnen nicht gefolgt werden. Zum einen gilt, dass der Nachweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich der steuerpflichtigen Person obliegt. Diese hat steuermindernde Tatsachen, zu denen unter anderem die Höhe des anrechenbaren Anteils der unausscheidbaren Aufwendungen und des Erwerbspreises gehört, nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (vgl. MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch

[Hrsg], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 3. Aufl., Basel 2017, N 25 zu Art. 46; BGE 140 II 248 E. 3.5). Zum anderen ist zu berücksichtigen, dass die Änderung der Wertquoten aufgrund ihrer rechtsübertragenden Natur nach Art. 656 Abs. 1 ZGB im Grundbuch einzutragen ist (BÖSCH, a.a.O., N 5 zu Art. 712e). Im Rahmen von Art. 656 Abs. 1 ZGB gilt das absolute Eintragungsprinzip, wonach der Grundbucheintrag eine unerlässliche Voraussetzung ist und konstitutive, das heisst rechtsbegründende oder rechtserlöschende Wirkung aufweist (vgl. LORENZ STREBEL, in: Thomas Geiser/Stephan Wolf [Hrsg.], Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch II, 6. Aufl., Basel 2019, N 2 zu Art. 656). Ist ein dingliches Recht, für dessen Entstehung die Eintragung erforderlich ist, nicht im Grundbuch eingetragen, gilt es nach der sog. negativen Rechtskraft des Grundbuchs als nicht bestehend (JÜRGEN SCHMID, in: Thomas Geiser/Stephan Wolf [Hrsg.], Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch II, 6. Aufl., Basel 2019, N 2 zu Art. 971). Dem Grundbucheintrag kommt zudem öffentlicher Glaube bzw. positive Wirkung zu. Dies bedeutet, dass sich der gutgläubige Dritte auf den tatsächlichen Bestand der im Grundbuch eingetragenen dinglichen Rechte verlassen darf. So gilt der im Grundbuch eingetragene Eigentümer gegenüber dem Dritten als über das Grundstück Verfügungsberechtigter. Sind im Grundbuch mehrere Eigentümer eingetragen, erstreckt sich der öffentliche Glaube des Grundbuchs auf das im Grundbuch angegebene Rechtsverhältnis, bei Miteigentum oder Stockwerkeigentum auch auf die Wertquote und bei Gesamteigentum auf das als Grundlage der Gesamthandschaft angegebene Rechtsverhältnis (SCHMID, a.a.O., N 13 ff. zu Art. 973).

4.4.2 Demzufolge ist sowohl die Steuerverwaltung als auch das Steuergericht zu Recht von den im Grundbuch eingetragenen Wertquoten ausgegangen, da für die steuerliche Beurteilung nur massgebend sein kann, was aus dem Grundbuch ersichtlich ist. Die Beschwerdeführer wurden auch von der Vorinstanz darauf hingewiesen, dass die Berücksichtigung der neu festgelegten Wertquoten und entsprechende Änderung der Grundstückgewinnsteuerveranlagung nur erfolgen könne, wenn der Nachweis erbracht werde, dass die mit öffentlicher Urkunde neu festgelegten Wertquoten im Grundbuch eingetragen sind. Von diesem Eintragungserfordernis kann selbst dann nicht abgewichen werden, wenn die ursprüngliche Wertquotenberechnung offensichtlich unrichtig erscheint. Da die Beschwerdeführer keine aktuellen Grundbuchauszüge eingereicht haben, ist das Vorgehen der Vorinstanz nicht zu beanstanden.

4.5.1 Die Beschwerdeführer bringen indessen im vorliegenden Beschwerdeverfahren die von der Vorinstanz angeforderten Grundbuchauszüge bei. Eingereicht wird die Tagebucheintragungsbestätigung vom 24. Februar 2020, der Grundbuchauszug der Stammparzelle Nr. 2219 vom 12. März 2020, sowie der Grundbuchauszug der verkauften Parzelle Nr. S7353 vom 16. März 2020. Damit bringen sie betreffend die Wertquotenberichtigung neue Beweismittel vor, welche im Beschwerdeverfahren gemäss § 6 Abs. 3 VPO zulässig und zu berücksichtigen sind (vgl. Erwägung 3).

4.5.2 Gemäss den aktuellen Grundbuchauszügen beträgt die Wertquote der verkauften Stockwerkeinheit 130/1000, womit die Beschwerdeführer den Nachweis erbringen, dass die mit öffentlicher Urkunde vom 5. Juni 2019 bzw. 31. Juli 2019 abgeänderte und neu festgelegte Wertquote im Grundbuch eingetragen wurde. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass

die von den Beschwerdeführern geltend gemachte Unrichtigkeit der ursprünglich im Grundbuch eingetragenen Wertquote von 93/1000 unbestritten ist, weshalb ohne Weiteres davon ausgegangen werden kann, dass die erhöhte Wertquote von 130/1000 mit den tatsächlichen Wertverhältnissen im Zeitpunkt der Veräusserung übereinstimmt. Da der grundbuchliche Vollzug der rechtsgeschäftlich abgeänderten Wertquote inzwischen auch nachgewiesen ist, ist antragsgemäss die neu im Grundbuch festgelegte Wertquote von 130/1000 bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen. Damit drängt sich eine Neuverteilung der Anlagekosten auf. Ausgehend von der unbestrittenen Höhe der Anlagekosten (exkl. Verkaufsunkosten) von Fr. 619'656.00, welche in der Veranlagung für die Wertquote von insgesamt 145/1000 berechnet wurde, ergibt sich für die Stockwerkeinheit Nr. S5753 mit einer neuen Wertquote von 130/1000 Fr. 555'553.65 anzurechnende Anlagekosten. Hinzu kommen die Handänderungssteuer in der Höhe von Fr. 14'075.00 und die Fertigungskosten in der Höhe von Fr. 491.60, womit sich die anzurechnenden Anlagekosten insgesamt auf Fr. 570'120.25 belaufen. Ausgehend von einem Verkaufserlös von Fr. 722'193.00 und Gestehungskosten von Fr. 570'120.25 ergibt sich ein Grundstücksgewinn von Fr. 152'072.75. Daraus resultiert eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 38'018.20 bzw. aufgrund anteilmässiger Veranlagung Fr. 19'009.10 für den Beschwerdeführer. Folglich ist die Beschwerde in diesem Punkt gutzuheissen und die Angelegenheit zur Neufestsetzung der Grundstückgewinnsteuer an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

5.1 Aufgrund der Berücksichtigung der erhöhten Wertquote von 130/1000 und der dadurch bedingten Rückweisung an die Steuerverwaltung zur Neufestsetzung der Grundstückgewinnsteuer drängt sich die Frage auf, ob der vorinstanzliche Kostenentscheid korrigiert werden muss.

5.2.1 Im Rekursverfahren vor dem Steuergericht bestimmt sich die Kostenregelung nach § 130 Abs. 1 StG i.V.m. § 20 Abs. 3 VPO. Danach werden die Verfahrenskosten und die Parteientschädigung üblicherweise der unterliegenden Partei auferlegt. Wird im Rechtsmittelverfahren das von der unterliegenden Partei erhobene Rechtsmittel – unter Verzicht auf eine Rückweisung – ganz oder teilweise gutgeheissen, so sind die vorinstanzlichen Verfahrenskosten in der Regel entsprechend dem Ausgang des Verfahrens neu zu verlegen. Liegen der Gutheissung allerdings neu eingetretene Tatsachen zugrunde, ohne dass sich der vorinstanzliche Entscheid als im damaligen Zeitpunkt unzutreffend erweist, so ist die vorinstanzliche Kostenverteilung zu belassen (KASPAR PLÜSS, in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich (VRG), 3. Auflage, Zürich 2014, § 13 N 66).

5.2.2 Wie bereits festgehalten, ist das Steuergericht bei der Verteilung der Anlagekosten und der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer zu Recht von den im Grundbuch eingetragenen Wertquoten ausgegangen, weshalb sich der Entscheid der Vorinstanz angesichts des Sachverhalts im massgebenden Zeitpunkt als zutreffend erweist (vgl. Erwägung 4.4.2). Dass die Beschwerdeführer im vorliegenden Beschwerdeverfahren obsiegen, ist alleine darauf zurückzuführen, dass sie erst im vorliegenden Verfahren den Nachweis erbringen, dass die mit öffentlicher Urkunde abgeänderte und neu festgelegte Wertquote der verkauften Liegenschaft Parzelle Nr. S5753 im Grundbuch eingetragen wurde und sie sich mithin auf neu eingetretene Tatsachen stützen. Unter diesen Umständen rechtfertigt sich keine Neuverteilung der Kosten- und Ent-

schädigungsfolgen des vorinstanzlichen Verfahrens. Inwiefern eine Verlegung der vorinstanzlichen Verfahrenskosten und Parteikosten nach dem Verursacherprinzip gerechtfertigt wäre, kann in diesem Zusammenhang folglich offengelassen werden.

6.1 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 ganz oder teilweise unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Allerdings besteht bei der Auferlegung der Verfahrenskosten aufgrund der offenen Formulierung "in der Regel" ein gewisser Ermessensspielraum. Liegen besondere Umstände vor, kann das Kantonsgericht durchaus eine andere Kostenentscheid fällen. Dies kann dazu führen, dass die Kosten nach dem Verursacherprinzip verteilt werden (Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 1. Februar 1995 i.S. S.E.; MARTIN BERNET, Die Parteientschädigung in der schweizerischen Verwaltungsrechtspflege, Zürich 1986, S. 132 f.).

6.2 Die Beschwerdeführer haben die am 5. Juni 2019 bzw. 31. Juli 2019 unterzeichnete öffentliche Urkunde mit Schreiben vom 3. September 2019 beim Steuergericht eingereicht. Da der entsprechende, in Aussicht gestellte Grundbucheintrag nicht innert der anlässlich der Verhandlung vom 1. November 2019 angesetzten, zweimonatigen Frist erfolgt ist, wurde der Rekurs mit Entscheid vom 7. Februar 2020 abgewiesen. Die Grundbuchanmeldung wurde schliesslich am 24. Februar 2020 vorgenommen, somit rund sieben Monate nach Unterzeichnung der öffentlichen Urkunde. Die Beschwerdeführer geben diesbezüglich zwar an, dass es ihnen trotz intensiver Bemühungen des Notariats und der Verwaltungsfirma nicht innert der vom Steuergericht angesetzten letzten Frist gelungen sei, alle Zustimmungen der Banken zur Quotenänderung erhältlich zu machen, weshalb der Grundbucheintrag der in der öffentlichen Urkunde abgeänderten und neu festgelegten Wertquoten nicht habe erfolgen können. Während ihnen insofern darin beizupflichten ist, als dass unter gewissen Umständen die Einholung der Zustimmungen von Drittparteien zeitaufwendig und beschwerlich sein kann, kann ihnen im Übrigen nicht gefolgt werden. Es ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführer bloss pauschal vorbringen, sich um die erforderlichen Zustimmungen bemüht zu haben, ohne substantiiert darzulegen, welche Bemühungen dafür aufgebracht wurden. Dass sie sich bei der Einholung angestrengt hätten, wird in keiner Weise belegt. Auch wird nicht substantiiert dargelegt, weshalb es ihnen seit der Beurkundung bis zum Ablauf der zweimonatigen Nachfrist am 31. Dezember 2019 bzw. innert der anschliessend stillschweigend gewährten Nachfrist von einem Monat, mithin während insgesamt sechs Monaten, nicht möglich gewesen sein soll, die erforderlichen Zustimmungen erhältlich zu machen und den Grundbucheintrag zu erwirken. Bei objektiver Betrachtung scheint eine Zeitspanne von sechs Monaten als durchaus realistisch und zumutbar. Im Übrigen ist festzuhalten, dass es den Beschwerdeführern alleine zuzurechnen ist, dass sich das Verfahren nun so lange hingezogen hat und der Rekurs schliesslich wegen nicht rechtzeitig eingereichter Beweismittel abgewiesen wurde. Folglich ist davon auszugehen, dass bei rechtzeitiger Einreichung der Beweismittel die Abweisung des Rekurses hätte verhindert werden können, wodurch ein Weiterzug ans Kantonsgericht und die dadurch entstandenen Kosten vermieden worden wären. Gestützt darauf rechtfertigt es sich, nach dem Verursacherprinzip die

Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- den Beschwerdeführern aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- zu verrechnen.

6.3 Nach § 21 Abs. 1 VPO kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug einer Anwältin oder eines Anwalts eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Von diesem Grundsatz kann das Gericht aufgrund des mittels Kann-Formulierung in § 21 Abs. 1 VPO eingeräumten Ermessensspielraums abweichen und die Parteikosten nach dem Verursacherprinzip verlegen (vgl. MARTIN BERNET, Die Parteientschädigung in der schweizerischen Verwaltungsrechtspflege, Zürich 1986, S. 132 ff.). Dem Kanton wird nach § 21 Abs. 2 VPO keine Parteientschädigung zugesprochen. Die Beschwerdeführer haben in ihrer Replik vom 1. Juli 2020 auf eine Parteientschädigung verzichtet, was im Rahmen des gerichtlichen Ermessens berücksichtigt wird. Ungeachtet dessen wären die Parteikosten entsprechend der Verteilung der Verfahrenskosten zu verlegen. Demzufolge sind die Parteikosten wettzuschlagen.

Demgemäss wird **e r k a n n t** :

- ://:
1. In teilweiser Gutheissung der Beschwerde wird Ziffer 1 des Entscheids des Steuer- und Enteignungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, vom 7. Februar 2020 aufgehoben und die Angelegenheit wird zur Neufestsetzung der Grundstückgewinnsteuer 2008 im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft zurückgewiesen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- werden den Beschwerdeführern auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- verrechnet.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Kantonsrichter

Gerichtsschreiberin