



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

vom 7. Dezember 2022 (810 22 151)

Steuern und Kausalabgaben

Grundstückgewinnsteuer / Erwerbspreis

Besetzung Vizepräsident Daniel Ivanov, Kantonsrichter Markus Clausen, Hans Furer, Daniel Noll, Kantonsrichterin Ana Dettwiler, Gerichtsschreiberin Nathalie Droeser

Beteiligte **A.**____, Beschwerdeführer, vertreten durch Pascal Riedo, Advokat

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft
(Abteilung Steuergericht)**

Vorinstanz

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft

Beschwerdegegnerin

Betreff Grundstückgewinnsteuer
(Urteil des Steuer- und Enteignungsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, vom 18. März 2022)

A. A.____ erwarb die mit einem Wohnhaus bebaute Parzelle Nr. 155, Grundbuch (GB) X.____ (1'724 m²), mit Grundbucheintrag vom 8. Januar 2013 für Fr. 1 Mio. Per 13. Juni 2014 wurden 1'437 m² abparzelliert, womit die Parzelle Nr. 2334, GB X.____, entstand. Diese wurde mit einem Mehrfamilienhaus und einer Autoeinstellhalle überbaut und im Stockwerkeigentum – mit Ausnahme der von A.____ selbst bewohnten Einheit – in den Jahren 2014 und 2015 an mehrere Käufer für insgesamt Fr. 4'725'000.-- veräussert. Der Altbau auf der verbleibenden Restparzelle Nr. 155, GB X.____, wurde renoviert und wird vermietet.

B. Im Revisionsbericht Nr. 2020-241 vom 12. November 2020 führte die Steuerverwaltung unter anderem aus, dass aus dem Kaufvertrag nicht hervorgehe, wieviel vom Kaufpreis von insgesamt Fr. 1 Mio. für das Land angerechnet werde. Für die Ermittlung des Erwerbspreises der Parzelle Nr. 2334, GB X.____, müsse daher auf statistische Werte abgestellt werden. Gemäss Angaben des Statistischen Amtes sei mit einem Quadratmeterpreis von Fr. 414.-- zu rechnen, was einen Betrag von Fr. 594'918.-- ergebe.

C. Mit Veranlagungsverfügung Nr. 14/1626 vom 25. November 2020 wurde der steuerbare Grundstücksgewinn aus der Veräusserung von 819.71/1'000 Miteigentumsanteil an Parzelle Nr. 2334, GB X.____, gestützt auf den Revisionsbericht Nr. 2020-241 vom 12. November 2020 auf Fr. 357'177.60 und die geschuldete Grundstücksgewinnsteuer auf Fr. 144'048.-- festgelegt.

D. Die mit Schreiben vom 11. Dezember 2020 dagegen erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung mit Einsprache-Entscheid vom 15. Juni 2021 ab, wobei sie zur Begründung grundsätzlich auf den Revisionsbericht Nr. 2020-241 vom 12. November 2020 verwies.

E. Den gegen diesen Einsprache-Entscheid erhobenen Rekurs vom 16. Juli 2021 wies das Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), mit Urteil Nr. 510 21 51 vom 18. März 2022 ab. Im Wesentlichen hielt es fest, als Erwerbspreis der Parzelle Nr. 2344, GB X.____, sei vorliegend der abparzellierte Landwert der 1'437 m² von der Parzelle Nr. 155, GB X.____, massgebend. Aus dem Kaufvertrag vom 21. November 2012 betreffend Parzelle Nr. 155, GB X.____, sei nicht ersichtlich, welcher Teil des Kaufpreises von Fr. 1 Mio. auf das Land (1'724 m²) und welcher auf die darauf stehende Baute entfalle. Da das Gebäude nicht als Abbruchliegenschaft und entsprechend nicht mit Fr. 0.-- zu bewerten sei, lasse sich der Erwerbspreis des Landes nicht aus dem Vertrag ableiten. Gemäss § 77 Abs. 2 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 gelte im Fall, dass der Kaufpreis nicht feststellbar sei, der Verkehrswert im Zeitpunkt des Erwerbes als solcher, vorliegend also der Landwert im Jahr 2013. Gemäss der Bodenpreisstatistik des Statistischen Amtes habe der flächengewichtete durchschnittliche Bodenpreis in X.____ im Jahr 2013 Fr. 414.--/m² betragen. Dabei seien keine Preisausreisser nach unten oder nach oben feststellbar, die es rechtfertigen würden, ausnahmsweise vom statistischen Wert abzuweichen. Auch in den beiden vorangehenden und darauffolgenden Jahren habe der durchschnittliche Landwert in X.____ jeweils zwischen Fr. 412.-- und Fr. 452.-- pro m² gelegen. Der von A.____ begehrte Landwert von Fr. 580.--/m² scheinere angesichts dieser Durchschnittswerte als unrealistisch. Es seien keine stichhaltigen Unterlagen beigebracht worden, welche den nach der statistischen Methode ermittelten Landwert widerlegen und als offensichtlich unrichtig erscheinen liessen.

F. Dagegen erhob A._____ (nachfolgend Beschwerdeführer genannt), vertreten durch Advokat Pascal Riedo, mit Eingabe vom 8. Juli 2022 Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht. Der Beschwerdeführer beantragt, der Entscheid des Steuergerichts Basel-Landschaft vom 18. März 2022 sowie die zugrundeliegende Steuerveranlagung vom 25. November 2020 seien aufzuheben und es sei in der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer Nr. 14/1626 bei den Gestehungskosten ein Erwerbspreis von Fr. 718'500.-- zu berücksichtigen. Eventualiter sei die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen, unter o/e-Kostenfolge. Der Beschwerdeführer macht insbesondere geltend, Kongruenz setze bei der Bestimmung des Erwerbspreises und des Veräusserungserlöses voraus, dass nicht bei der Bestimmung des einen Werts auf den konkret bezahlten Preis und beim anderen auf einen abstrakten Wert abgestellt werde. Genau dies habe die Vorinstanz im vorliegenden Fall indessen getan, indem sie für den Veräusserungserlös auf den vom Beschwerdeführer konkret erhaltenen Betrag, beim Erwerbspreis indessen auf einen abstrakten Vergleichswert abgestellt habe, welche keine Relation zu dem gemäss Kaufvertrag effektiv bezahlten Preis aufweise. Eine solche Praxis sei im Grundsatz als unzulässig anzusehen. Sie führe zu einer Schlechterstellung des Steuerpflichtigen, wenn für den steuerbegründenden Veräusserungserlös ohne Weiteres auf den konkreten Verkaufsvertrag abgestellt werde, während für den steuermindernden Erwerbspreis nicht der tatsächlich bezahlte Landwert, sondern Vergleichswerte aus anderen Verkäufen berücksichtigt würden. Die von der Steuerverwaltung hier angewandte Praxis (Abstellen auf Vergleichswerte) liesse sich einzig dort rechtfertigen, wo sich aus dem ursprünglichen Erwerbsakt heraus überhaupt nicht feststellen liesse, welcher Landpreis dem damaligen Vertrag konkret zugrunde gelegen habe. Ein solcher Fall liege hier indessen nicht vor.

Der Beschwerdeführer habe für die Beweisführung entsprechend der Empfehlung des Steuergerichts ein eigenes Gutachten eingeholt. In seiner Beurteilung gelange der beigezogene Experte dabei zum begründeten Schluss, dass im konkreten Erwerbsgeschäft von einem Wert des vorbestehenden Gebäudes von Fr. 183'333.-- auszugehen sei und damit – bei einem Gesamterwerbspreis von Fr. 1 Mio. – der Wert des Landes mit Fr. 866'666.-- zu veranschlagen sei. Hieraus resultiere für den Wert des Landes (Gesamtparzelle = 1'724 m²) ein Preis von gerundet Fr. 500.--/m², welcher dem effektiv bezahlten Landwert entspreche. Bei der hier interessierenden Landfläche von 1'437 m² betrage der Erwerbspreis somit Fr. 718'500.--. Entsprechend den Feststellungen des Gutachters werde daher beantragt, der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer einen Erwerbspreis von Fr. 718'500.-- zugrunde zu legen. Sollte das Gericht dieser Berechnung nicht folgen, werde weiterhin die Einholung eines gerichtlichen Gutachtens beantragt.

G. Die Steuerverwaltung sowie das Steuergericht schlossen mit Eingaben vom 15. und 19. August 2022 auf Abweisung der Beschwerde.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung** :

1. Nach § 131 Abs. 1 StG und § 43 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, angefochten werden. Nach § 131 Abs. 2 lit. a StG ist die steuerpflichtige Person zur Beschwerde befugt. Da alle formellen Voraussetzungen gemäss §§ 43 ff. VPO erfüllt sind, ist auf die frist- und formgerecht erhobene Beschwerde einzutreten.

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. Das Kantonsgericht ist nach § 18 Abs. 3 VPO weiter nicht an die Begehren der Parteien gebunden, sondern es stehen ihm die gleichen Befugnisse zu wie den Einschätzungsbehörden.

3.1.1 Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen nach § 71 StG der Grundstückgewinnsteuer. Der Grundstückgewinn ist nach § 75 Abs. 1 StG der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt. Auch das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 schreibt in Art. 12 Abs. 1 die Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer vor. Darüber hinaus bleibt das StHG aber vage und enthält nur wenige Vorgaben an die Kantone (vgl. BGE 143 II 382 E. 2.1; Urteil des Bundesgerichts 2C_421/2018 vom 13. Mai 2019 E. 2.2; BERNHARD ZWAHLEN/NATALIE NYFFENEGGER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Auflage, Basel 2017, N 2 zu Art. 12). Es äussert sich namentlich zur Ermittlung des steuerbaren Gewinns nur in allgemeiner Weise. Entsprechend den ihnen belassenen Freiräumen haben die Kantone die Besteuerung der Grundstückgewinne nicht einheitlich geregelt (vgl. BGE 134 II 124 E. 3.2; Urteil des Bundesgerichts 2C_589/2014 vom 27. März 2015 E. 3.2). Die basellandschaftliche Grundstückgewinnsteuer folgt dem monistischen System, welches auch Zürcher System genannt wird, und erfasst einheitlich sowohl private als auch geschäftliche Grundstückgewinne (Urteil des Bundesgerichts 2C_230/2017 vom 26. Januar 2018 E. 2.1.2; KGE VV vom 26. September 2018 [810 18 58] E. 3.3; THOMAS P. WENK, in Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, N 5 zu § 71).

3.1.2 Als Erwerbspreis gilt nach § 77 Abs. 1 StG der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers. Ist der Kaufpreis nicht feststellbar, so gilt nach § 77 Abs. 2 StG als solcher der Verkehrswert im Zeitpunkt des Erwerbes. 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. Gemäss konstanter Praxis der Steuerverwaltung sowie des Steuergerichts wird der Landwert nach der statistischen Methode ermittelt. Danach wird verglichen, welche Preise in der nahen Umgebung des fraglichen Grundstücks zur betreffenden Zeit bezahlt worden sind. Ausgangspunkt für die Verkehrswertschätzung nach der statistischen Methode bilden daher die vorhandenen Vergleichspreise. Dazu sind Vergleichspreise von Handänderungen unter Dritten heranzuziehen.

Der so ermittelte Verkehrswert eines Grundstücks soll dem Preis entsprechen, der hierfür im gewöhnlichen Geschäftsverkehr im fraglichen Bewertungszeitpunkt am Ort der gelegenen Sache mutmasslich zu erzielen gewesen wäre. Man spricht auch vom mittleren Preis für Grundstücke gleicher oder ähnlicher Grösse, Lage und Beschaffenheit in der betreffenden Gegend (vgl. KGE VV 810 21 174 vom 2. Februar 2022 E. 5.4.3 mit Hinweisen; WENK, a.a.O., N 8 f. zu § 77; MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER/OLIVIER MARGRAF/ STEFAN OESTERHELT in: Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich Basel Genf 2021, N 95 und 97 zu § 10).

3.1.3 Der für die Ermittlung des Grundstückgewinns massgebende, von Bundesrechts wegen zu beachtende Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse (sogenanntes Kongruenzprinzip) verlangt, dass sich Erlös und Anlagewert auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück beziehen. Hat sich dessen tatsächliche oder rechtliche Beschaffenheit während der massgebenden Besitzesdauer geändert, so sind durch Zu- oder Abrechnungen vergleichbare Verhältnisse herzustellen. Demnach sind Substanzzunahmen bei der Ermittlung des Gewinns ebenso zu berücksichtigen wie Substanzabnahmen. Das Kongruenzprinzip ermöglicht es, mit der Grundstückgewinnsteuer den «unverdienten» Wertzuwachs auf einem Grundstück zu besteuern, nicht aber den Mehrwert, der durch objektbezogene Investitionen, namentlich durch Arbeit oder Kapital, geschaffen wurde. Weil sich der gesetzliche Steuertatbestand der Grundstückgewinnsteuer mit der Veräusserung verwirklicht, ist der Zeitpunkt der Veräusserung massgebend für die der Gewinnermittlung zugrunde zu legenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse. Der durch den Erlös abgegoltene tatsächliche und rechtliche Zustand des Grundstücks ist im Zeitpunkt der Veräusserung zurück auf den Erwerbszeitpunkt zu projizieren (vgl. ZWEIFEL/MARGRAF/HUNZIKER/OESTERHELT, a.a.O., N 5 ff. zu § 10).

3.1.4 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 (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_913/2020 vom 14. April 2021 E. 1.4 mit weiterem Hinweis).

4. Angefochten sind vorliegend einzig noch die Gestehungskosten, d.h. der Erwerbspreis, von Fr. 594'918.-- (1'437 m² x Fr. 414.--) der Parzelle Nr. 2334, GB X.____, wobei festzuhalten ist, dass vom Beschwerdeführer vor Kantonsgericht zurecht nicht mehr bestritten wird, dass der Altbau auf der Parzelle Nr. 155, GB X.____, keine Abbruchliegenschaft darstellt und folglich einen Gebäudewert aufweist.

4.1 Gestützt auf das Kongruenzprinzip darf in casu wegen der Abparzellierung von Bauland von der damals für insgesamt Fr. 1 Mio. erworbenen Ursprungsparzelle mit einem bestehenden Haus als Anlagewert nur der abparzellierte Landwert für 1'437 m² einerseits (als Gestehungskosten) und die darauf erstellte neue Baute (als wertvermehrnde Aufwendungen) andererseits berücksichtigt werden. Aus dem Kaufvertrag vom 21. November 2012 betreffend die Parzelle Nr. 155, GB X.____, ist nicht ersichtlich, welcher Teil des Kaufpreises von Fr. 1 Mio. auf das Land (1'724 m²) und welcher auf die darauf stehende Baute entfällt (vgl. Revisionsbericht

Nr. 2020-241 vom 12. November 2020 S. 6 Ziffer 2.2.1). Da die Gestehungskosten bei der Grundstückgewinnsteuer zu den steuermindernden Tatsachen gehören, ist der Beschwerdeführer beweispflichtig und hat diese nachzuweisen (vgl. Ziffer 3.1.4 hiervor). Hierfür reicht der Beschwerdeführer ein Gutachten der B.____ GmbH vom 7. Juli 2022 ein und macht einen Erwerbspreis von Fr. 718'500.-- (1'437 m² x Fr. 500.-- [gerundet]) geltend. Zunächst ist festzustellen, dass dem Beschwerdeführer in seiner Beschwerde ein Rechenfehler unterlaufen ist: Der Gesamterwerbspreis von Fr. 1 Mio. abzüglich des geltend gemachten Gebäudewerts von Fr. 183'333.-- ergibt einen Landwert von Fr. 816'667.-- (statt Fr. 866'666.--) bzw. einen Quadratmeterpreis von Fr. 474.-- (statt Fr. 500.-- [gerundet]) und damit ein Erwerbspreis von Fr. 681'138.-- (statt Fr. 718'500.--) für die vorliegend massgebliche Fläche von 1'437 m². Davon abgesehen ist mit der Vorinstanz und der Beschwerdegegnerin darin einig zu gehen, dass aus dem Gutachten nicht weiter nachvollziehbar ist, wie der Gebäudewert von Fr. 183'333.-- zu Stande gekommen ist. Bei der Schätzung des Gebäudes aus dem Jahre 1800 wird von einem Gebäudezyklus von 45 Jahren ausgegangen. Da das vorliegende Gebäude gegen Ende des Zyklus einzuschätzen sei, werde es mit einem Abschlag von 77 % eingeschätzt. Aus dem Gutachten erschliesst sich jedoch nicht, wie der Schätzer auf die Entwertung des Gebäudes von 77 % respektive beim Gebäudewert in der Tabelle von einem Lebenszyklus von 40 Jahren gekommen ist. Auch ist nicht erkennbar, wie der ursprüngliche Gebäudewert von Fr. 3'000.--/m² errechnet wurde. Es wird mit «Kennzahlen» kalkuliert, ohne diese aber näher zu erläutern. Die Schätzung beruht ausserdem auf das Jahr 2014, d.h. das Jahr der Abparzellierung, anstatt auf dem hier massgebenden Erwerbszeitpunkt im Jahre 2013. Angesichts all dieser Gründe kann dem Gutachten der B.____ GmbH keine Aussagekraft beigemessen werden. Der Erwerbspreis gemäss § 77 Abs. 1 StG konnte durch den Beschwerdeführer demnach nicht nachgewiesen werden, weshalb nach § 77 Abs. 2 StG der Verkehrswert im Zeitpunkt des Erwerbes als Kaufpreis gilt, vorliegend also der Verkehrswert des Baulands von 1'437 m² im Jahre 2013. Da die statistische Methode (auch Vergleichsmethode genannt) eine geeignete und anerkannte Schätzungsmethode ist, welche darauf basiert, dass von vergleichbaren Objekten, die tatsächlich verkauft wurden, auf den Wert des zu schätzenden Grundstücks geschlossen und damit der Bodenwert auf eine rechtsgleiche Weise ermittelt wird, erübrigt sich die Einholung der beantragten Expertise, da der Verkehrswert damit zuverlässig ermittelt werden kann. Folglich ist der flächengewichtete Durchschnittspreis des Statistischen Amtes zur ersatzweisen Bestimmung des Erwerbspreises heranzuziehen (vgl. Ziffer 3.1.2).

4.2 Der flächengewichtete durchschnittliche Bodenpreis in X.____ betrug im Jahr 2013 gemäss der Bodenpreisstatistik des Statistischen Amtes Fr. 414.--/m². Wie die Vorinstanz richtig festgestellt hat, sind dabei keine Preisausreisser nach unten oder nach oben feststellbar, die es rechtfertigen würden, ausnahmsweise vom statistischen Wert abzuweichen: 2011 betrug der durchschnittliche Bodenpreis Fr. 452.--/m² und 2015 Fr. 412.--/m². Da in den Jahren 2012 und 2014 in X.____ jeweils weniger als drei Freihandkäufe stattfanden, ist kein durchschnittlicher Bodenpreis für diese beiden Jahre vorhanden. Auch sonst sind keine augenfälligen Unregelmässigkeiten ersichtlich, die ein Abweichen von der kantonalen Steuerpraxis rechtfertigen würden. Der Gestehungswert für das abparzellierte Bauland (Parzelle Nr. 2334, GB X.____) beläuft sich daher zu Recht auf insgesamt Fr. 594'918.-- (1'437 m² x Fr. 414.--).

5. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

6. Es bleibt über die Kosten des vorliegenden Verfahrens zu befinden. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 3'500.-- dem unterlegenen Beschwerdeführer aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in derselben Höhe zu verrechnen. Ausgangsgemäss ist dem Beschwerdeführer keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 21 VPO). Die Parteikosten sind wettzuschlagen.

Demgemäss wird **erkannt** :

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 3'500.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 3'500.-- verrechnet.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.