

Grundstückgewinnsteuer

Unterhaltskosten / wertvermehrnde Aufwendungen

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 23. Oktober 2020

Wenn bei den Gesteungskosten ersatzweise auf den Verkehrswert vor 20 Jahren abgestellt wird, so muss bei den anrechenbaren Baunebenkosten durchwegs das Maximum von 15 Prozent gewährt werden. Die in vergangenen Jahren vorgenommene Gebäudesanierung hat im Umfang von rund 2/3 der Kosten zum Abzug als Liegenschaftsunterhalt geführt. Ein grösserer Anteil als die verbleibenden 1/3 der Kosten mit wertvermehrnder Natur kann später bei der Grundstückgewinnsteuer nicht damit begründet werden, dass die Mieteinnahmen nach der Sanierung gestiegen seien. Dies gilt insbesondere dann, wenn seither auch kein höherer Wert von der Gebäudeversicherung geschätzt wurde.

Sachverhalt:

A. V. verkaufte mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 8. August 2019 die überbaute Parzelle Nr. 1 GB G. für Fr. 4'300'000.-- [GB-Eintrag: 20. August 2019]. Mit Veranlagungsverfügung Nr. 19/8588 vom 10. Dezember 2019 wurde der steuerbare Grundstückgewinn auf Fr. 1'320'230.-- und die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 330'057.-- festgesetzt.

B. Die ehemalige Vertreterin der Erblasserin V., die A., erhob mit Schreiben vom 27. Dezember 2019 Einsprache gegen diese Veranlagungsverfügung und begehrte, diese sei aufzuheben und die Grundstückgewinnsteuer gemäss Selbstdeklaration zu veranlagern, wobei insbesondere die deklarierten wert erhöhenden Aufwendungen von gesamthaft Fr. 1'416'000.-- (nicht indexiert) zur Ermittlung der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zuzulassen seien.

In der nachgereichten Einsprachebegründung vom 14. Februar 2020 führte sie aus, dass die Erblasserin am 1. September 2011 mit der B. einen Generalunternehmervertrag für eine Totalsanierung der Liegenschaft abgeschlossen habe. Die Bauarbeiten seien im Laufe des Jahres 2012 ausgeführt worden. Die Kosten der Totalsanierung hätten sich auf insgesamt Fr. 1'820'000.-- belaufen. Da es sich um einen General-Unternehmervertrag mit pauschalvereinbartem Werkpreis handle, erhalte der Besteller usanzgemäss keine detaillierten Bauabrechnungen. Die B. sei nicht bereit gewesen, die Bauabrechnungen der einzelnen Unternehmer auszuhändigen.

Das Förderprogramm «Baselbieter Energiepaket» habe für die mit der Totalsanierung verbundenen Energiesparmassnahmen einen Förderbeitrag von Fr. 9'680.-- geleistet. Die Sanierungsarbeiten hätten im Wesentlichen nebst der Erneuerung der Gebäudehülle und der Balkone den Ersatz aller noch aus den 1950-er Jahren stammenden Küchen und Bäder sowie die Erneuerung der ebenfalls rund 60-jährigen Haustechnik mit neuen Sanitär- und Elektroinstallationen zum Gegenstand gehabt. Die bestehenden eingelegten Leitungen seien in neu erstellten Steigzonen, d.h. in neu erstellten Schächten verlegt worden. An den Balkonen seien neue vorher nicht vorhandene Sonnenstoren mit Knickarmmarkisen montiert worden. Im Weiteren seien wärmetechnische Verbesserungen mit vorher nicht vorhandener Isolation der Untergeschossdecke sowie des Estrichbodens ausgeführt worden. Ausserdem seien die alten, manuell zu bedienenden durch mit elektrischen Antrieben versehene Garagentore ersetzt worden. Als Projektergänzung seien bauliche Änderungen an den Grundrissen vorgenommen worden, was zu einer Erhöhung des Preises in der Schlussabrechnung im Vergleich zum vereinbarten Werkpreis geführt habe. Bauliche Veränderungen seien durchgeführt worden, indem zwei Dreizimmerwohnungen im Erdgeschoss durch eine 5,5-Zimmerwohnung im Hochparterre ersetzt worden seien. Ausserdem seien die vor dem Umbau getrennten Küchen und Esszimmer mit neu gestalteten Durchgängen zu grossen Ess- und Wohnbereichen verbunden worden.

Bei diesen Instandstellungsarbeiten handle es sich im Sinne des Merkblatts zu Liegenschaftsunterhalt der Steuerverwaltung zu einem wesentlichen Teil um den Ersatz von «alten Einrichtungen durch solche von vergleichsweise höherem Komfort oder grösserer Leistungsfähigkeit» sowie teilweise sogar um bauliche Veränderungen: Gemäss Ziff. 3.1.5 seien die Kosten für den Ersatz eines Garagentores

mit erstmalig zusätzlichem automatischem Torantrieb zur Hälfte Anlagekosten. Der Ersatz von Kücheneinrichtungen und -kombinationen durch solche mit grösserem Komfort oder Funktionsumfang gelte ebenfalls als teilweise wertvermehrende Anlage. Würden Badezimmereinrichtungen durch solche von höherem Komfort ersetzt, handle es sich gemäss Ziff. 5.2.1 sogar zu drei Viertel um wertvermehrende Anlagekosten. Beim Ersatz von rund 60-jährigen Bädern und Küchen könne zweifellos von einem Komfortzuwachs ausgegangen werden. Gemäss Merkblatt würden Änderungen der Leitungsführung von elektrischen Installationen zur Hälfte als Anlagekosten, während der Neueinbau von Sonnenstoren auf den Balkonen vollständig als wertvermehrend zu gelten habe. Der vorgennannte Ersatz von Einrichtungen gelte gemäss dem Merkblatt sogar für Teilsanierungen von einzelnen Einrichtungen als teilweise wertvermehrend. Im konkreten Fall handle es sich aber um eine offensichtliche Totalsanierung, welche weitgehend als wertvermehrend einzustufen sei.

Die jährlichen Mietzinseinnahmen der Liegenschaften M. hätten sich vor der Totalsanierung im Jahre 2011 netto auf insgesamt Fr. 121'428.-- belaufen, nach der Totalsanierung im Jahr vor dem Verkauf der Liegenschaft hätten sie dann netto Fr. 163'092.-- betragen. Somit sei ersichtlich, dass sich die Mietzinse aufgrund der erfolgten Totalsanierung um netto Fr. 41'664.-- pro Jahr erhöht hätten, da die Liegenschaften in den Vergleichsperioden voll vermietet gewesen seien. Mit Kaufvertrag vom 8. August 2019 sei die Liegenschaft an die K. zum Preis von Fr. 4,3 Mio. verkauft worden. Die Käuferin habe die Mietverträge übernommen, welche auch die Grundlage für die Kaufpreisberechnung der Renditeliegenschaft dargestellt hätten. Bestandteil des Kaufvertrages hätten Mietzinseinnahmen in Höhe von Fr. 163'092.-- gebildet, welche bei einem Kaufpreis von Fr. 4,3 Mio. einer Rendite von 3,79 % entsprächen. Die Mietzinseinnahmen vor der Totalsanierung hätten bei gleicher Rendite von 3,79 % einem Liegenschaftswert von Fr. 3,2 Mio. entsprochen. Somit habe die Totalsanierung zu einer Wertsteigerung von Fr. 1,1 Mio. geführt. Bei einer Renditeliegenschaft sei die Sicht des Eigentümers als Anleger seines Vermögens über die mit der Erhöhung der Rendite belegte Wertsteigerung des Anlageobjektes die einzig richtige. Im Weiteren beurteile auch das Bundesgericht umfangreiche Sanierungen bei schon weitaus tieferen Sanierungskosten im überwiegenden Teil als wertvermehrende Anlagekosten.

Mit Einspracheentscheid vom 19. Mai 2020 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Zur Begründung führte sie aus, dass ein Drittel des aus der Bauabrechnung Küchen und Badsanierung der B. vom 30. Mai 2013 geltend gemachten Betrags von Fr. 1'820'000.--, nämlich Fr. 606'666.66, neu als wertvermehrende Aufwendungen bzw. als Gestehungskosten berücksichtigt werden könnte. Gemäss dem Generalunternehmervertrag vom 1. September 2011 sowie aufgrund des Projektdossiers der A. sei lediglich eine Sanierung der Küchen, Bäder und Terrassen vorgenommen worden, womit es sich somit um eine Teilsanierung handle. Auch sei keine detaillierte Liste der zuvor eingebauten resp. der neu als Ersatz eingebauten Geräte eingereicht worden. Demzufolge seien mindestens zwei Drittel der Kosten als Unterhaltsarbeiten anzusehen. Ferner seien Fr. 56'941.-- bei der Einkommenssteuer 2011 und Fr. 387'395.-- bei der Einkommenssteuer 2012 als Unterhaltskosten berücksichtigt worden. Ausserdem sei noch der Förderbeitrag Energiesparmassnahmen in Höhe von Fr. 9'680.-- abzuziehen. Eine Meldung eines höheren Gebäudewertes an die Gebäudeversicherung habe offenbar nicht stattgefunden, sodass weit überwiegend von Unterhaltskosten auszugehen sei. Da zudem die Index-Umrechnungsziffern 2019 fehlerhaft berechnet worden seien, werde dieser Punkt von Amtes gutgeheissen und in der nach Ablauf der Rechtsmittelfrist zuzustellenden korrigierten Veranlagungsverfügung berücksichtigt.

C. Mit Schreiben vom 19. Juni 2020 erhebt die ehemalige Vertreterin Rekurs und beantragt, dass in der angefochtenen Grundstückgewinnsteuer-Verfügung Nr. 19/8588 vom 10. Dezember 2019 Baukosten in Höhe von Fr. 1'365'984.-- (nicht indexiert) als wertvermehrende Anlagekosten anzuerkennen. seien. Dies habe unter o/e Kostenfolge zu geschehen. Der angefochtene Einspracheentscheid berücksichtige die in der Einsprache dargelegten Differenzierungen der tatsächlich ausgeführten einzelnen Arbeiten und ihre konkrete Einstufung anhand des Merkblattes betr. Liegenschaftsunterhalt nicht. Ebenso wenig seien die baulichen Änderungen wie die Neuerstellung von Leitungsschächten und die Projekterweiterungen mit Änderungen der Grundrisse und Neueinteilung von Wohnungen berücksichtigt worden. Im Weiteren führe insbesondere die nach der Sanierung vorgenommene Erhöhung der Mieten nach anerkannten Bewertungsmethoden zu einer nachgewiesenen Wertsteigerung der Renditeliegenschaft und zwar unabhängig von einer unterlassenen Meldung an die Gebäudeversicherung.

Die Steuerverwaltung sei somit auf den wesentlichen Inhalt der Einsprachebegründung in ihrem Einspracheentscheid gar nicht eingegangen. Für die Sachverhaltsdarstellung werde daher zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Einsprachebegründung und die dort geltend gemachten Beweise verwiesen. Zudem habe die Rekursgegnerin die Abnahme der in der Einsprache aufgeführten Beweise verweigert und daraus auf die Beweislosigkeit des dargelegten Sachverhaltes geschlossen. Dies betreffe insbesondere den Augenschein und die amtliche Erkundigung bei der B. Damit seien von den gesamten Baukosten in Höhe von Fr. 1'820'000.-- die im Einspracheentscheid dargelegten bereits bei den Einkommenssteuern als Unterhaltskosten berücksichtigten Beträge von insgesamt Fr. 444'336.-- sowie der Förderbeitrag Energiesparmassnahmen in Höhe von Fr. 9'680.-- abzuziehen, sodass der resultierende Restbetrag von Fr. 1'365'984.-- als wertvermehrend zu berücksichtigen sei.

Die Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 27. Juli 2020 die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führt sie aus, dass die Gestehungskosten zu den steuermindernden Tatsachen gehörten, weshalb hier grundsätzlich die Rekurrentin beweisbelastet sei. Die Liegenschaft mit 12 Dreizimmerwohnungen und Baujahr 1957 sei im Rahmen einer Teilsanierung mit neuen Kucheneinrichtungen, Bädern, Terrassen und Leitungen (Sanitär und Elektro) ausgestattet worden. Zugleich seien auch die Fassaden neu bemalt worden. Bei solchen Gebäudesanierungen stelle in der Regel ein meist überwiegender Teil nachgeholten periodischen Unterhalt dar und ein Grossteil der Kosten sei deshalb meist werterhaltender Natur, welcher bei der Einkommenssteuer in Abzug zu bringen sei. Sofern kein konkreter Nachweis erbracht würde, werde praxisgemäss pauschal ein Drittel der Kosten als wertvermehrend qualifiziert. Mangels einer konkreten und detaillierten Aufstellung sei dies also auch im vorliegenden Fall mittels einer Pauschalierung vorgenommen worden, indem ein Drittel der Totalkosten des Generalunternehmens von rund Fr. 1,8 Mio. im Einspracheverfahren als abzugsfähig zugestanden worden sei. Dieser Umstand decke sich unter anderem auch damit, dass nach Abschluss der Teilsanierung keine neue Gebäudeschätzung durch die Basellandschaftliche Gebäudeversicherung BGV vorgenommen worden sei und der Brandlagerwert mit Basisjahr 1939 durchgehend immer noch Fr. 236'270.-- betrage. Die letzte Schätzung sei im Jahr 1982 vorgenommen worden.

Rechtsanwalt R. hat mit Eingabe vom 30. Juli 2020 dem Steuergericht mitgeteilt, dass ihn die Rekurrentin mit der Wahrung ihrer Interessen mandatiert habe. Zugleich beantragt er die Befragung von S., als Zeuge, da der Generalunternehmer aufgrund der Natur des Generalunternehmer-Werkvertrags nicht verpflichtet sei, sämtliche Belege und Abrechnungen zu den getätigten Arbeiten dem Besteller resp. Rekurrentin herauszugeben.

Mit Verfügung des Präsidenten des Steuergerichts vom 1. Oktober 2020 wurde der Antrag auf Befragung des Zeugen einstweilen mit der Begründung abgewiesen, dass sich dem Gericht nicht erschliesse, weshalb die vom Vertreter in Aussicht gestellten notwendigen Angaben über die einzelnen Positionen der Abrechnung dem Steuergericht nicht in schriftlicher Form zur Verfügung gestellt werden können und es somit nicht ersichtlich sei, weshalb die Befragung von S. vor den Schranken des Gerichts zwingend erforderlich sei.

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, von der Fünferkammer des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2.

2.1. Gemäss § 71 StG unterliegen die Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen der Grundstückgewinnsteuer. Ist der Erwerbspreis 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 kantonomaler Praxis ist behelfsmässig auf das Gesetz vom 7. Januar 1980 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (ESchStG, SGS 334) und die ESchStV 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.

Die Baunebenkosten sind als wertvermehrend zu berücksichtigen. Sie umfassen gemäss § 3 Abs. 2 ESchStV die Aufwendungen für die Umgebungsarbeiten inklusive Einfriedung und Zufahrten, für Werkleitungen und Kanalisation sowie Bauzinsen und Gebühren. Sie betragen je nach Ausstattung und Lage zwischen 10 und 15 % des Zustandswerts des Gebäudes. Wurden die Bauzinsen jedoch bereits bei der Einkommenssteuer zum Abzug gebracht, können sie nicht erneut bei der Grundstückgewinnsteuer berücksichtigt werden. Die in der Norm aufgezählten Aufwendungen entsprechen der Summe aus Baukostenplan (BKP) 4 (Umgebung) und BKP 5 (Baunebenkosten). Der Landwert richtet sich gemäss § 4 Abs. 1 i.V.m. § 6 Abs. 1 ESchStV nach den durchschnittlichen Preisen pro Quadratmeter, die in der betreffenden Gegend und in gleichartigen Zonen in den dem Bemessungszeitpunkt vorangegangenen zwei Jahren bezahlt worden sind. Die Durchschnittspreise werden vom Statistischen Amt Basel-Landschaft erhoben.

2.2. Da im vorliegenden Fall die letzte handänderungssteuerauslösende Veräusserung mehr als 20 Jahre zurückliegt, wird der Verkehrswert anhand der statistischen Methode berechnet. Dabei wird auf den Verkehrswert vor 20 Jahren abgestellt, was in diesem Fall aufgrund der Grundbucheintragung von 2019 dem Jahr 1999 entspricht. Der Landwert gemäss dem flächengewichteten Durchschnittspreis pro Quadratmeter im Jahre 1999, die Brandlagerschätzung unter Berücksichtigung der Bauteuerung und die Altersentwertung blieben unstrittig.

2.3. Gemäss § 125 Abs. 2 StG hat das Steuergericht die gleiche Kognition wie die Steuerverwaltung und kann sowohl den Sachverhalt als auch Rechtsfragen frei überprüfen (§ 126 StG). Es ist deshalb zu konstatieren, dass die veranlagten Baunebenkosten von 10 % zu tief bemessen sind. Dieses Gericht hielt bereits in früheren Urteilen fest, dass die von der Steuerverwaltung veranlagten 10 % Baunebenkosten nicht mehr zeitgemäss sind (StGE vom 11. Juli 2008, 510 08 25, E. 7, publ. in Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Bd. XIX, S. 348 ff.). Aufgrund der historischen Entwicklung der effektiven Baunebenkosten und der gebotenen Objektivierung bei der Ermittlung des Verkehrswertes vor 20 Jahren ist der Ansatz der Baunebenkosten im Rahmen der Berechnung des Verkehrswertes vor 20 Jahren lage- und ausstattungsunabhängig praxisgemäss pauschal mit 15 % zu veranschlagen (StGE vom 15. Januar 2021, 510 20 82, E. 2.5.). Somit sind die Baunebenkosten für das Bewertungsjahr 1999 auch im vorliegenden Fall auf das von § 3 Abs. 2 ESchStV vorgesehene Maximum von 15 % zu korrigieren. In diesem Punkt ist der Rekurs gutzuheissen.

3.

3.1. Der Grundstückgewinn ist nach § 75 Abs. 1 StG der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrende Aufwendungen) übersteigt. Als Aufwendungen gelten nach § 78 Abs. 1 lit. a StG u.a. Kosten für Bauten, Umbauten, Bodenmeliorationen und andere dauernde Verbesserungen, die eine Werterhöhung des Grundstückes bewirkt haben. Wertvermehrend sind jene Aufwendungen, die den für den Marktwert des Grundstücks massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Zustand desselben über jenen Stand hinaus verbessern, in welchem das

Grundstück zur Zeit des letzten steuerlich massgebenden Erwerbs war (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht Band I, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 22 N 51; Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 10. Juni 2016, 510 16 12, E. 2a; StGE vom 17. April 2015, 510 14 92, E. 6b).

3.2. Aufwendungen, die bereits bei der Einkommenssteuer bzw. Ertragssteuer als Abzüge berücksichtigt worden sind, können gemäss § 78 Abs. 2 StG bei der Grundstückgewinnsteuer nicht mehr geltend gemacht werden. Zur Beurteilung, ob Liegenschaftskosten als wertvermehrend oder werterhaltend zu qualifizieren sind, stellt das Steuergericht nach konstanter Praxis auf das Merkblatt zu Liegenschaftsunterhalt, Energiesparmassnahmen, Umwelt- und Lärmschutzmassnahmen, Denkmalpflege der kantonalen Steuerverwaltung (nachfolgend: Merkblatt) ab (vgl. StGE vom 3. Juli 2015, 510 15 24; StGE vom 22. Mai 2015, 510 14 89, E. 3a; StGE vom 7. November 2014, 510 14 38 E. 3a; StGE vom 12. April 2013, 510 12 91).

Aufwendungen für Liegenschaften können somit entweder bei der Einkommenssteuer abgezogen werden oder bei der Grundstückgewinnsteuer als Anlagekosten gelten gemacht werden. Liegenschaftskosten, welche im Verfahren betr. die Einkommenssteuern aus irgendwelchen Gründen nicht zum Abzug gelangt sind, qualifizieren aber nicht automatisch als Anlagekosten und kommen damit bei einer allfälligen späteren Beurteilung der Grundstückgewinnsteuern nicht zwangsläufig zum Zug. Es besteht mithin gerade kein Wahlrecht, ob die Kosten entweder bei der Grundstückgewinnsteuer oder bei der Einkommenssteuer geltend gemacht werden; die Zuweisung oder Abgrenzung erfolgt vielmehr nach dem erwähnten Merkblatt. Die steuerpflichtige Person kann zudem die Anrechnung von Unterhaltsaufwendungen beim Grundstückgewinn auch nicht dadurch erzwingen, dass sie auf den Abzug dieser Auslagen bei der Einkommenssteuer verzichtet: (Werterhaltende) Unterhaltskosten, welche aus irgendwelchen Gründen bei der ordentlichen Einkommenssteuer nicht abgezogen wurden, können nicht nachträglich als Anlagekosten beim Grundstückgewinn berücksichtigt werden (Leuch/Schlup in: Leuch/Kästli/Langenegger, [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Bern/Muri 2014, Art. 36 N 26). Auslagen, welche demgegenüber bereits als (werterhaltende) Unterhaltskosten abgezogen wurden, dürfen in keinem Fall nochmals bei der Grundstückgewinnsteuer in Abzug gebracht werden (§ 78 Abs. 2 StG). Daraus ergibt es sich auch, dass eine doppelte Berücksichtigung der gleichen Kosten einerseits als Abzug bei der Einkommenssteuer und andererseits als Gestehungskosten bei der Grundstückgewinnsteuer nicht vorgesehen ist. Das Gesamttotal der zu berücksichtigenden Kosten beträgt damit nicht mehr als 100 %.

3.3. Während der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt, ist der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen von der Steuerbehörde zu erbringen. Der Pflichtige hat die steuermindernde Tatsache nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248, E. 3.5; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. Zürich 2016, S. 519; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2018, § 19 N 8 f.; StGE vom 10. Februar 2017, 510 16 84, E. 4a).

4.

4.1. Vorliegend hat V. die Ertragsliegenschaft M., mit 12 Dreizimmerwohnung und Baujahr 1957 umfassend saniert. Die Kosten für das gesamte Projekt belaufen sich gemäss der vom Rekurrenten eingereichten Kostenaufteilung der S. auf Fr. 1'820'527.--. Es kann als erstellt gelten, dass V. bereits bei der Einkommenssteuer 2011 Fr. 56'941.-- und bei der Einkommenssteuer 2012 Fr. 387'395.-- als Unterhaltskosten geltend gemacht hat, was von der Steuerverwaltung akzeptiert und entsprechend veranlagt wurde. Weiter ist unbestritten, dass der Förderbeitrag Energiesparmassnahmen in Höhe von Fr. 9'680.-- bei der Grundstückgewinnsteuer nicht zu berücksichtigen ist. Die gegen die Veranlagungsverfügung Grundstückgewinnsteuer Nr. 19/8588 vom 10. Dezember 2019 erhobene Einsprache wurde mit Einspracheentscheid vom 19. Mai 2020 teilweise gutgeheissen, wobei Kosten im Umfang von insgesamt Fr. 606'666.66 als wertvermehrend und damit als bei der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigende Gestehungskosten von der Steuerverwaltung anerkannt wurden. Dies entspricht rund einem Drittel der gesamten Kosten von Fr. 1'820'000.--, wobei rund zwei Drittel der Kosten als Unterhaltsarbeiten qualifiziert wurden.

Dem Projektbeschrieb vom Januar 2011 der A. ist folgendes zu entnehmen: «Die Liegenschaften M. wurden in den 1950er Jahren erstellt und zwischenzeitlich in Einzelbereichen Instandhaltungsnassnahmen getroffen. Die insgesamt 12 Dreizimmerwohnungen weisen Sanierungsbedarf aus. Insbesondere Küchen und Bäder sowie diverse Installationen haben ihr Lebensalter erreicht und sind nicht mehr zeitgemäss. Die Eigentümerschaft prüft nach einer Auslotung des Ertragspotentials eine Erneuerung im Rahmen einer Küchen- und Badsanierung, ergänzt durch diverse Ausbesserungsarbeiten an der Aussenhülle. Grundsätzlich sollen die Liegenschaften im aktuellen Marktsegment, des unteren Mittelklasse-Mietsegments, platziert bleiben. Das Grundrisslayout wird daher, bis auf die Option einer offenen Küche, nicht verändert; auch massgeblich wertvermehrende Massnahmen sind nicht vorgesehen.»

Im Vordergrund der vorgenommenen Arbeiten stehen somit Instandhaltungskosten, worunter regelmässig anfallende Auslagen zur Sicherstellung der Funktionsfähigkeit verstanden werden, Wiederinstandstellungskosten, die in grösseren Zeitabständen anfallen, um das Objekt ertragsfähig zu erhalten, und Kosten für den Ersatz veralteter Installationen (Siehe E. 2.5.; statt vieler: StGE vom 4. Mai 2018, 510 18 9, E. 3.2.). Die vorgenommenen Sanierungsarbeiten haben vornehmlich dazu beigetragen, den Wert der Liegenschaft zu erhalten. Auch die jüngere Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Thema Totalsanierung bestätigt dies: Erst wenn eine Liegenschaft völlig um- oder ausgebaut wird, liegt eine Totalsanierung vor, und erst dann sind solche Kosten wertvermehrend (Siehe E. 2.7.; BGer vom 24. Oktober 2017 2C_558/2016, E. 2.4.1). Renovationen, welche sich über Jahrzehnte angestaut haben, weisen auch wenn sie später ausgeführt werden, keinen werterhöhenden, sondern eben nur werterhaltenden Charakter auf. Damit ist auch die Argumentation des Vertreters, man habe durch die Renovationen einen dauerhaften Mehrwert geschaffen, wenig hilfreich. Die Anpassung der Ausstattung einer Wohnung an den üblichen Ausbaustandard stellt keine Wertvermehrung dar. Dass der Mietpreis einer Wohnung nach einer Sanierung weit höher veranschlagt werden kann als noch vor der Instandstellung, bedarf keiner weiteren Erläuterungen. Dennoch ist bei einer Sanierung nicht per se davon auszugehen, dass sämtliche Massnahmen wertvermehrend sind (vgl. StGE vom 10. Juni 2016, 510 16 12, E. 3.b).

4.2. Es ist zu differenzieren, in welchem Umfang die Baukosten werterhaltender beziehungsweise wertvermehrender Natur sind. Die geltend gemachten Arbeiten wurden aufgrund der Kostenaufteilung der S. von der Rekurrentin als überwiegend wertvermehrend eingestuft. Diese Kostenaufteilung umfasst u.a. Positionen wie «211 Rissprotokoll Nachbarliegenschaften in Höhe von Fr. 3'308.--; 119 Asbestsanierung Höhe von Fr. 5'317.--; 211 Baumeisterarbeiten Umbau Wohnungen, Unterzüge mauern Höhe von Fr. 73'251.--; 211 Kanalsanierung Höhe von Fr. 15'358.--; 226.2 Fassade/Dämmung/Verputz Höhe von Fr. 129'962.--; 240 Heizung: Steigzone/Radiatoren Höhe von Fr. 28'522.--; 271 Gipserarbeiten infolge Grundrissanpassung Höhe von Fr. 26'000.--; 272 Metallarbeiten/Balkone (vergrössern, neue Geländer) Höhe von Fr. 73'251.--; 273 Schreinerarbeiten Höhe von Fr. 54'348.--; neue Türen in Höhe von Fr. 7'089.--; Garderoben in Höhe von Fr. 30'718.--; neue Schliessanlagen Höhe von Fr. 4'490.--; 281.7 Bodenbelag Parkettarbeiten in Höhe von Fr. 11'815.--», welche zu 100 % als wertvermehrend geltend gemacht werden, obwohl sie gemäss Merkblatt klar nur werterhaltender Natur sind. Werden von den geltend gemachten Gestehungskosten von Fr. 1'010'415.-- allein diese eingangs erwähnten Positionen mit einer Gesamthöhe von insgesamt Fr. 463'429.-- subtrahiert, so zeigt sich, dass der von der Steuerverwaltung zugestandene Betrag von Fr. 606'666.66 (im Gegensatz zur so errechneten Differenz von Fr. 546'986.--), der als wertvermehrende Aufwendungen bzw. als Gestehungskosten berücksichtigt wurde, als durchaus grosszügige Lösung anzusehen ist. Von daher ist die Ausscheidung des abzugsfähigen Teils der wertvermehrenden Liegenschaftskosten, der ermessensweise von der Steuerverwaltung vorgenommen wurde, nicht zu beanstanden.

4.3. Überdies ist zu konstatieren, dass nach Abschluss der Teilsanierung der Liegenschaft keine neue Gebäudeschätzung durch die Basellandschaftliche Gebäudeversicherung BGV vorgenommen wurde: Die letzte Schätzung datiert noch aus dem Jahr 1982, weshalb der Brandlagerwert mit Basisjahr 1939 immer noch Fr. 236'270.-- beträgt. Hätten diese Arbeiten tatsächlich zu einem Wertzuwachs im Umfang der geltend gemachten Arbeiten geführt, so hätte auch der Versicherungsnehmer ein eigenes grosses Interesse an einer Neuschätzung gehabt und hätte eine solche veranlasst, was vorliegend jedoch nicht geschehen ist.

4.4. Unter Würdigung der gesamten Umstände erweist sich die Aufteilung der geltend gemachten Baukosten in werterhaltende Investitionen im Umfang von zwei Dritteln und wertvermehrenden Aufwendungen im Umfang von einem Drittel im Ergebnis als gerechtfertigt. Da es sich bei der Beurteilung von werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen – wie bereits erläutert – um eine Ermessensfrage handelt, ist somit festzuhalten, dass die Steuerverwaltung ihr Ermessen pflichtgemäss ausgeübt hat, indem sie die geltend gemachten wertvermehrenden Kosten im Sinne eines Pauschalansatzes von einem Drittel anerkannte. Auf eine reformatio in peius ist zu verzichten.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Rekurs unter Berücksichtigung von Baunebenkosten im Umfang von Fr. 283'666.50 (entsprechend 15 %) statt nur von Fr. 189'111.-- und einer korrekten Indexierung von 1.05 bei der Ermittlung des Verkehrswerts vor 20 Jahren teilweise gutzuheissen ist. Betreffend die übrigen Punkte ist der Rekurs demgegenüber als unbegründet abzuweisen.

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 Rekurrentin hat vorliegend im Umfang von rund 10 % obsiegt. Demzufolge rechtfertigt es sich, von den Gerichtskosten in Höhe von insgesamt Fr. 3'500.-- einen Betrag von Fr. 3'150.-- der Rekurrentin und Fr. 350.-- der Steuerverwaltung 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 16. Oktober 2020 machte der Vertreter der Rekurrentin für dieses Verfahren eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 3'985.45 geltend, welche sich aus einem Honorar von 9.60 Stunden à Fr. 280.-- und 2.25 Stunden à Fr. 450.-- sowie Mehrwertsteuer (MWST) von Fr. 284.95 zusammensetzte. Diese Berechnung kann nicht unbesehen übernommen werden: Einerseits beträgt der gerichtlich anerkannte Stundensatz für Anwälte Fr. 250.-- (vgl. Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 17. Juni 2009, publ. in: Basellandschaftliche und Baselsstädtische Steuerpraxis [BStPra], Bd. XIX, S. 559 ff.). Andererseits sind die Bemühungen für die Teilnahme an der heutigen Verhandlung in Höhe von zwei Stunden zusätzlich zu berücksichtigen. Ausgehend von einem Gesamthonorar von Fr. 3'769.50 (14 Stunden à Fr. 250.-- zuzüglich MWST von Fr. 269.50) und in Berücksichtigung des Ausmasses des Obsiegens (10 %) ist der Rekurrentin für das vorliegende Verfahren eine Parteientschädigung von Fr. 376.95 zuzusprechen.

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen.
2. ...
3. ...
4. ...