

## Grundstückgewinnsteuer

### Bereinigung des Verkehrswerts vor 20 Jahren

#### Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 28. April 2023

*Die Beanspruchung des Verkehrswerts vor 20 Jahren als Ersatzwert dient der Beweiserleichterung, falls kein konkreter (höherer) Erwerbspreis geltend gemacht wird. Praxisgemäss wird dabei auf die statistischen Werte für die gleiche Bauzone abgestellt. Sollte sich dieser Wert hingegen als realitätsfremd erweisen, sei dies mangels genügender statistischer Zahlen oder wegen unüblichen Ausreissern, so muss in einer ersten Bereinigung auf die Durchschnittspreise abgestellt werden, welche in den Vor- und Folgejahren gehandelt wurden (temporale Ausweitung). Sollten auch diese Ergebnisse nicht genügend gesichert erscheinen, so kann in einer zweiten Bereinigung auch auf die Werte in den Nachbargemeinden abgestellt werden (lokale Ausweitung).*

#### Sachverhalt:

A. Im Jahr 1990 erwarben die Pflichtigen die Liegenschaftsparzelle Nr. 1 GB G. Diese veräusserten sie im Jahr 2021.

Mit Veranlagungsverfügung Nr. 21/001 vom 7. Juni 2022 setzte die Steuerverwaltung die Grundstückgewinnsteuer der Pflichtigen auf Fr. 138'471.– fest, ausgehend von einem steuerbaren Grundstücksgewinn in Höhe von Fr. 553'886.–. Zur Ermittlung des Verkehrswertes vor 20 Jahren ging die Steuerverwaltung von einem Bodenpreis von Fr. 332.–/m<sup>2</sup> aus.

B. Mit Schreiben vom 1. Juli 2022 liessen die Pflichtigen Einsprache erheben. Die Einsprache richtete sich gegen den verwendeten durchschnittlichen Bodenpreis zur Berechnung des Verkehrswertes im Jahr 2001, die aufgerechneten Maklergebühren sowie die wertvermehrenden Liegenschaftskosten. Sie beehrten, (1.) es sei ein Landpreis von Fr. 650.–/m<sup>2</sup> für die Berechnung des Verkehrswerts vor 20 Jahren zu verwenden, (2.) es seien Maklerkosten in Höhe von Fr. 35'271.75 zu gewähren, (3.) die Sitzplatzerweiterung sei mit wertvermehrenden Kosten in Höhe von Fr. 41'272.85 anstelle von Fr. 11'253.80 anzurechnen, (4.) die Kosten für das neue Einbauregal in Höhe von Fr. 2'002.20 seien zu gewähren, (5.) die Kosten für die neu eingebauten Drahtgläser im Weinkeller in Höhe von Fr. 1'740.20 seien zu gewähren und (6.) es seien die Kosten für die Erstellung resp. Erweiterung der Hecken (feste Einfriedung) in Höhe von Fr. 19'565.15 zu berücksichtigen.

Bezüglich des durchschnittlichen Bodenpreises monierten die Pflichtigen, die Steuerverwaltung sei nicht auf die in einem Schreiben und in einer E-Mail nachgewiesenen Bodenpreise von Fr. 650.–/m<sup>2</sup> resp. Fr. 503.–/m<sup>2</sup> eingegangen. G. liege an einem Hang, weswegen sich die Wohnzonen in einen Sonnenhang mit Ausblick sowie eine schattige Lage im Dorf unterteilen würden. Obwohl die beiden Lagen mit nicht vergleichbaren Verkehrswerten für Liegenschaften einhergingen, seien im durchschnittlichen Bodenpreis beide Zonen zusammengefasst worden. Durch die Vergleichsmethode könne nicht nur ein Mittel an Werten eine hinreichende Schätzungsgrundlage darstellen, sondern auch ein einziger, allseitig vergleichbarer Referenzpreis. Die Handänderung der hinsichtlich Zeitpunkt und Lage vergleichbaren Nachbarschaftsparzelle Nr. 2 sei im Jahr 2001 mit einem Bodenpreis von Fr. 650.–/m<sup>2</sup> durchgeführt worden.

Mit Einspracheentscheid vom 30. September 2022 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Sie setzte den Quadratmeterpreis im Jahre 2001 auf Fr. 500/m<sup>2</sup> fest und berücksichtigte zusätzliche Fr. 37'273.95 als wertvermehrnde Aufwendungen. Die Steuerverwaltung führte u.a. aus, dass sie zur Bestimmung des Werts vor 20 Jahren jeweils auf die Landpreisstatistik des Statistischen Amtes zurückgreife. Dabei sei nicht der durchschnittliche Preis aller Verkäufe, sondern der durchschnittliche, flächengewichtete Quadratmeterpreis massgebend. Der durchschnittliche Preis habe im Jahr 2001 bei Fr. 332.–/m<sup>2</sup> gelegen, wobei es sich um einen Durchschnittswert aus den Jahren 2000 und 2002 handle und der Durchschnittswert des Jahres 2002 wiederum auf einem Durchschnittswert beruhe. Mit Verweis auf Preise von über Fr. 500.–/m<sup>2</sup> in den Jahren 1998 und 2003 sowie teils unter

Fr. 500.–/m<sup>2</sup> in den Jahren danach, setzte die Steuerverwaltung ermessensweise einen Quadratmeterpreis von Fr. 500.–/m<sup>2</sup> ein.

C. Mit Schreiben vom 28. Oktober 2022 lassen die Pflichtigen Rekurs erheben und reichen am 24. November 2022 eine detaillierte Begründung nach. Die Rekurrenten zeigen sich nicht einverstanden mit dem nach Ermessen berücksichtigten Quadratmeterpreis von Fr. 500.–/m<sup>2</sup>. Der Durchschnittspreis der Jahre 2000-2002 von Fr. 332.–/m<sup>2</sup> stelle aufgrund der geringen Fallzahlen und Nichtberücksichtigung der Hanglage von G. keinen sachgerechten Durchschnittswert dar. Dies habe die Steuerverwaltung im Einspracheentscheid auch bestätigt, indem sie nur die Verkäufe aus der Zone W2 miteinbezogen und der Lage der Parzelle mehr Bedeutung zugeschrieben habe. Zwar habe sie den Quadratmeterpreis ermessensweise auf Fr. 500.–/m<sup>2</sup> erhöht, jedoch sei das Problem der mangelnden Fallzahlen damit nicht gelöst. In den Jahren 1999 bis 2001 hätten eine geringe Anzahl Verkäufe zwischen Fr. 380.–/m<sup>2</sup> und Fr. 650.–/m<sup>2</sup> stattgefunden. Beim höheren Preis handle es sich um eine Parzelle in unmittelbarer Nähe zur verkauften Parzelle, wohingegen der tiefere Preis im Hinblick auf die Lage nicht auf einem vergleichbaren Objekt basieren könne. Mangels anderer Referenzwerte müsse der Verkauf dieses einzigen vergleichbaren Objekts den Wert für den Bodenpreis liefern (Verkauf der Parzelle Nr. 2 im Juni 2001 mit einem Bodenpreis von Fr. 650.–/m<sup>2</sup>). Zudem habe die Gemeinde G. im Jahr 1990 den Rekurrenten mündlich einen Bodenwert von Fr. 600.–/m<sup>2</sup> angegeben. Im Jahr 2004 seien zwei weitere Parzellen (Nr. 3 und Nr. 4) in nächster Nähe zu einem Bodenpreis von je Fr. 630.–/m<sup>2</sup> veräussert worden. Daraus lasse sich schliessen, dass die Bodenpreise über mehrere Jahre hinweg ein ähnliches Niveau aufgewiesen hätten.

Die Punkte bzgl. der wertvermehrenden Aufwendungen bleiben von den Rekurrenten unangefochten.

Mit Vernehmlassung vom 3. Januar 2023 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Da der Erwerb mehr als 20 Jahre zurückliege, sei der Erwerbspreis nach dem Verkehrswert des Grundstücks vor 20 Jahren zu bestimmen, sofern nicht effektiv ein höherer Erwerbspreis nachgewiesen werde. Zwischen diesen beiden Möglichkeiten gebe es keine Mischform – entweder würden die effektiven Gestehungskosten belegt oder es werde auf eine amtliche Verkehrswertschätzung von vor 20 Jahren abgestellt. Im vorliegenden Fall sei Letzteres geschehen. Vergleichbare Handänderungspreise bezögen sich auf Grundstücke mit lage-, zonen- und formmässiger Ähnlichkeit. G. bestehe überwiegend aus Einfamilienhausquartieren mit einem in punkto Wohnlage relativ homogenen Niveau, mit Ausnahme der Distanz zur Bahnlinie und dem eigentlichen Dorfkern. Auch die Rechtsprechung des Kantonsgerichts bestätige, dass eine Mikrolage nicht berücksichtigt würde. Deshalb sei an den Durchschnittswerten von Fr. 500.–/m<sup>2</sup> festzuhalten und der Rekurs abzuweisen.

#### *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 der Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen der Grundstückgewinnsteuer. Grundstücksgewinn ist nach § 75 Abs. 1 StG der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrende Aufwendungen) übersteigt. Als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers (§ 77 Abs. 1 StG). 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. Die in § 77 Abs. 3 StG statuierte Regelung wirkt sich stets zugunsten der steuerpflichtigen Person aus. In der Regel ist der Verkehrswert vor 20 Jahren höher als der tatsächliche Erwerbspreis. Ist dies nicht der Fall, steht der steuerpflichtigen Person der Nachweis

offen, den höheren tatsächlichen Erwerbspreis geltend zu machen.<sup>1</sup> Auch ohne Nachweis eines tatsächlich höheren Erwerbspreises ist das Abstellen auf den Verkehrswert vor 20 Jahren in den meisten Fällen eine Rechtswohltat: Der Wertzuwachs, der mehr als 20 Jahre zurückliegt, bleibt steuerfrei.

2.2. Mit dem Verkehrswert vor 20 Jahren ist nicht der Steuerwert, sondern der effektive Verkehrswert gemeint. Er setzt sich aus Landwert, Zustandswert des Gebäudes und Baunebenkosten zusammen.<sup>2</sup>

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. Während andere Kantone jedes einzelne Grundstück in Lagerklassen aus grossen Datenbanken erfassen und so für jede Liegenschaft einen individuell-konkreten Wert ermitteln, stehen dem Kanton Basel-Landschaft keine derartigen Werkzeuge zur Verfügung.<sup>3</sup> Gemäss bisheriger Praxis der Steuerverwaltung und des Steuergerichts ist der Landwert nach der statistischen Methode (auch Vergleichsmethode genannt) zu ermitteln. Dabei soll einzelnen, besonders gelagerten Parzellen – sog. Mikrolagen – keine bevorzugte Behandlung zuteilwerden. Für die Ermittlung eines durchschnittlichen, flächengewichteten Quadratmeterpreises sind Vergleichspreise von Handänderungen unter Dritten heranzuziehen, die in der nahen Umgebung des fraglichen Grundstücks zur betreffenden Zeit bezahlt worden sind. Zur Wahrung der Rechtsgleichheit und Rechtssicherheit wird zur Ermittlung des Landwerts jeweils auf die Bodenpreisstatistik des Statistischen Amtes Basel-Landschaft abgestellt. Als vergleichbar können dabei Handänderungen von (möglichst nahe gelegenen) Grundstücken herangezogen werden, die lage-, zonen- und formmässig sowie hinsichtlich Erschliessungsgrad dem Schätzungsobjekt gleich oder ähnlich sind.<sup>4</sup> In der Praxis bedeutet dies, dass grundsätzlich der durchschnittliche Quadratmeterpreis der betreffenden Gemeinde herangezogen wird.

Vorliegend liegt der Erwerb der Parzelle Nr. 1 GB G. mehr als 20 Jahre zurück. Insofern hat die Steuerverwaltung korrekterweise auf den Verkehrswert vor 20 Jahren zur Berechnung der Gestehungskosten abgestellt. Dies wird von den Rekurrenten auch nicht bestritten. Keine Einigkeit zwischen Rekurrenten und Rekursgegnerin besteht jedoch hinsichtlich des durchschnittlichen Quadratmeterpreises vor 20 Jahren. Somit gilt es nachfolgend zu beurteilen, ob die Steuerverwaltung den Verkehrswert des Landes der Liegenschaft, zum Zeitpunkt 20 Jahre vor deren Veräusserung, zu Recht auf Fr. 500.–/m<sup>2</sup> festgelegt hat.

2.3 Die statistische Methode ist nicht frei von Kritik. Das Steuergericht hat stets betont, dass es Konstellationen geben kann, in denen das alleinige Abstellen auf den flächengewichteten Durchschnittspreis zu einem stossenden Ergebnis führen kann und eine differenzierte Betrachtung angezeigt ist.<sup>5</sup> Da die statistische Methode auf eine Annäherung basierend auf dem Durchschnittswert der Handänderungspreise abstellt, kann davon ausgegangen werden, dass rund 50 % der Grundstücke eine zu hohe Bewertung erfahren, da ihr realer Verkehrswert unter dem ausgerechneten Durchschnitt liegt. Bei den anderen 50 % der Grundstücke verhält es sich genau umgekehrt. So gesehen kann die statistische Methode naturgemäss in 100 % der Fälle kein präzises Ergebnis erzielen. Jedoch haben lediglich diejenigen Grundeigentümer, deren effektiver Verkehrswert des Grundstücks über dem Durchschnitt liegt, einen Anreiz, den Rechtsweg zu bestreiten. Denn der tiefer gelegene Durchschnitt schlägt sich in einem tieferen Ausweis der Gestehungskosten nieder, welche dann wiederum zu einer höheren Grundstücksgewinnsteuer führen. Die andere Hälfte der Grundstückseigentümer hingegen fährt mit dem Durchschnitt besser als mit dem effektiven Verkehrswert, da dieser bei ihrer Immobilie unter dem Durchschnitt liegt. Dadurch belaufen sich die Gestehungskosten auf eine grössere Summe, als mit dem Abstellen

---

<sup>1</sup> Vgl. zum Ganzen WENK, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 77 N 7.

<sup>2</sup> Vgl. Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 14. November 2014, 510 14 50, E. 3b; § 1 der Verordnung vom 16. Juni 1981 zum Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (ESchStV; SGS 334.11).

<sup>3</sup> Zur Lagerklassenmethode: RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, § 220 N 142 f.

<sup>4</sup> Vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O. § 220 N 153 ff.; StGE vom 23. März 2012, 510 11 62, E. 3c; StGE vom 6. November 2020, 510 20 19, E. 2.6.

<sup>5</sup> StGE vom 11. September 2020, 510 19 131, E. 2.6.

auf den effektiven Verkehrswert vor 20 Jahren ausgewiesen würde. Im vorliegenden Fall glauben sich die Rekurrenten zur schlechter fahrenden Hälfte zählen zu müssen. Sie sehen den effektiven Verkehrswert ihrer Liegenschaft vor 20 Jahren als höher als den Durchschnitt in der Gemeinde G. Gleichzeitig haben sie es unterlassen, einen Nachweis der effektiven Gestehungskosten im Jahr 1990 vorzubringen.

Wie aus den Akten hervorgeht, gestaltete sich die Berechnung des Durchschnittswertes vorliegend als umständlich. Im betreffenden Jahr 2001 gab es in der Gemeinde G. nur eine geringe Anzahl an Handänderungen. Deshalb wurden sie vom Statistischen Amt gar nicht in die Landpreisstatistik aufgenommen, sodass keine Rückschlüsse auf einzelne Handänderungen gezogen werden konnten. Dass Handänderungen aus transaktionsarmen Jahren nicht in der Statistik verzeichnet werden, verhindert grundsätzlich, dass einzelne Veräusserungen die Statistik eines Jahres zu sehr prägen oder - falls es sich um ein besonderes Grundstück handelt - diese gar durch einen Ausreisserpreis verfälschen. In der Konsequenz führt dies aber in Jahren mit wenigen Handänderungen dazu, dass auf weitere bzw. auf andere Daten zurückgegriffen werden muss, um den durchschnittlichen, flächengewichteten Quadratmeterpreis zu eruieren; dies sind etwas die Werte aus Vor- oder Folgejahren bzw. aus anderen Bauzonen. Durch den derzeitigen *modus operandi* der statistischen Methode ist somit eine gewisse Unsicherheit bzw. Unschärfe in der Annäherung unumgänglich. Die Unsicherheit ist umso grösser, je weniger Handänderungen im betreffenden Jahr stattgefunden haben. Umgekehrt sind der vorhandene Datensatz und der daraus errechnete Durchschnitt umso belastbarer, je grösser die Zahl an Handänderungen ist, die in einem Jahr in einer Gemeinde erfolgten.

Die mit einer tiefen Anzahl Handänderungen einhergehende grosse Unschärfe steht dem Grundsatz entgegen, Gleiches mit Gleichem zu vergleichen. Aber auch der Beizug vorheriger bzw. nachfolgender Jahre wie auch anderer Bauzonen können dazu führen, dass der in der Statistik ausgewiesene, durchschnittliche flächengewichtete Quadratmeterpreis den effektiven Verkehrswert stark verfehlt. Darüber hinaus ist den Rekurrenten zuzustimmen, dass G. – wie viele andere Gemeinden auch – Quartiere mit stark unterschiedlicher Preislage aufweist. Da die Steuerverwaltung im vorliegenden Fall auf Transaktionen vor 20 Jahren aus der gesamten Gemeinde G. (d. h. aller Zonen) abgestellt hat, wurde zwar die Anzahl der einflussenden Transaktionen erhöht, dies jedoch zu Lasten der Einschlägigkeit.

3. Aus den genannten Gründen muss die Überlegung aufgeworfen werden, ob die derzeitige Praxis der statistischen Methode in kleinen Gemeinden mit wenigen Handänderungen pro Jahr zugunsten einer präziseren Annäherung verbessert werden kann.

3.1 Der Kanton Basel-Landschaft nutzt nach bisheriger Praxis die statistische Methode, um den durchschnittlichen, flächengewichteten Quadratmeterpreis vor 20 Jahre zu ermitteln. Diese Methode ist längst nicht die einzige, mit der sich dem Verkehrswert einer Liegenschaft angenähert werden kann. In manchen Kantonen wird die statistische Methode vor allem bei der Bewertung von überbautem Boden in komplexeren Fällen durch andere Methoden verdrängt bzw. ergänzt, da die Vergleichsmethode nicht allen Fällen gerecht wird. Dies gilt namentlich dann, wenn die statistische Methode mangels Vergleichsobjekten versagt. So kennen andere Kantone u. a. die hedonistische Bewertungsmethode, die Kennwertmethode, die Ertragswert- und Barwertmethode, die Rückwärtsrechnung, die Lageklassenmethode sowie die Methode des abgezinsten Zahlungsstroms.<sup>6</sup>

In Ermangelung von Lagerklassen muss der Kanton Basel-Landschaft auf die Bauzone des veräusserten Objekts abstellen. Dichtere Bauzonen gehen i. d. R. mit einer höheren Ausnutzungsziffer einher, welche sich in einem höheren Quadratmeterpreis ausdrückt. Es ist offensichtlich, dass weitere Faktoren wie namentlich die Lage oder die Verkehrsanbindung Einfluss auf die Preise in unterschiedlichen Zonen nehmen. Darum ist es sachgerecht, die Rohdaten in einem ersten Schritt zu selektieren bzw. zu bereinigen. Als erste Präzisierung sind nicht sämtliche Handänderungen in der gesamten Gemeinde massgebend, sondern lediglich die Transaktionen in der Bauzone der veräusserten Liegenschaft. Dabei erachtet es das Steuergericht weiterhin als sinnvoll, einzelne Ausreisserpreise wie bislang nicht in

---

<sup>6</sup> ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich - Basel - Genf 2021, § 10 N 97 m.w.H.

die Berechnungsgrundlage aufzunehmen. Das Abstellen auf die Bauzone sowie das Ausscheiden einzelner Ausreisserpreise ermöglicht eine treffgenauere Annäherung an den Verkehrswert vor 20 Jahren und verleiht dem Grundsatz, Gleiches mit Gleichem zu vergleichen, mehr Gewicht.<sup>7</sup> So verbessert sich die sachgerechte Differenzierung im Einzelfall, da die Quadratmeterpreise in der Zone der Liegenschaft i.d.R. ein exakteres Abbild des Verkehrswertes darstellen als die Preise der gesamten Gemeinde. Gleichzeitig liegt nach wie vor keine Einzelfallbetrachtung vor. Resultiert nach diesen beiden Schritten ein genügend belastbarer Datensatz, so ist nicht weiter zu bereinigen.

Indes geht mit dieser Präzisierung der in anderen Zonen derselben Gemeinde liegende Teil an Handänderungen als Berechnungsgrundlage verloren. Dahingehend besteht das Risiko, dass der Steuerverwaltung zu wenige Transaktionen von Vergleichsobjekten zur Verfügung stehen, um für das betreffende Jahr eine verlässliche Schätzung des Verkehrswertes vorzunehmen. Diesfalls ist der Datenpool zu erweitern. Es bieten sich zwei weitere Schritte an, um nach der Bereinigung der Rohdaten ohne erheblich zunehmende Unschärfe mehr Daten aufzubereiten.

3.2 Der erste Schritt bezieht sich dabei auf die temporale Ebene. Um eine belastbare Datenlage zu erhalten, müssen die Handänderungen der Vor- und Folgejahre ebenfalls berücksichtigt werden. Die Situation in einer Zone bestimmt im Einzelfall, wie weit die Behörde die zu berücksichtigenden Zeiträume ausweiten muss. Insofern entspricht dieses Vorgehen der bisherigen Praxis, wobei der Unterschied darin liegt, dass nur die Handänderungen der betreffenden Zone und nicht der gesamten Gemeinde heranzuziehen sind. Falls nach der temporalen Ausweitung noch keine verlässliche Festsetzung des Preises möglich ist, hat in einem zweiten Schritt eine lokale Ausweitung zu erfolgen. Der statistischen Methode müssen nicht zwingend Handänderungspreise für Grundstücke gleicher Art in der gleichen Zone zugrunde gelegt werden. Es muss sich lediglich um Vergleichspreise für Objekte ähnlicher Beschaffenheit handeln, wobei an diese Voraussetzungen keine zu hohen Anforderungen gestellt werden dürfen; Identität in Bezug auf Lage (im gleichen Quartier), Grösse, Erschliessungsgrad und Ausnutzungsmöglichkeit ist nicht zwingend notwendig.<sup>8</sup> Das Steuergericht erachtet es als zielführend, die einschlägigen Handänderungen aus vergleichbaren Zonen in Nachbargemeinden zu untersuchen und zur Ermittlung des Durchschnittswertes heranzuziehen. Damit ist sichergestellt, dass Objekte ähnlicher Beschaffenheit zur Berechnung herangezogen werden. Jene beiden zusätzlichen Ausweitungen der Datensätze – temporal wie lokal – sollen jedoch nicht darüber hinwegtäuschen, dass die Grundvoraussetzung für die Präzisierung die Beschränkung der Rohdaten auf die Bauzone der Liegenschaft darstellt. Darüber hinaus müssen Einzelfälle herausgerechnet werden, sofern sie als Ausreisserpreis auffallen. Erst, falls nach dieser Bereinigung eine zu kleine Zahl an Transaktionen resultiert, sind in einem zweiten Schritt die Suchparameter temporal und dann – falls das Ergebnis noch immer untauglich erscheint – lokal auszuweiten. Dieses Vorgehen kann als bereinigte statistische Methode beschrieben werden.

3.3 Für den vorliegenden Fall bedeutet die Anwendung der bereinigten statistischen Methode, dass als Ausgangspunkt nur die Handänderungen der Zone W2a in G. im Jahr 2001 in die Berechnung einfließen. Sodann sind offensichtliche Ausreisserpreise aus der Berechnung zu entfernen. In der Zone W2a in G. hat im Jahr 2001 lediglich die von den Rekurrenten genannte Handänderung der Nachbarsparzelle für Fr. 650.–/m<sup>2</sup> stattgefunden. Zwar erscheint diese Transaktion kein offensichtlicher Ausreisser zu sein, jedoch kann eine einzige Handänderung nicht als genügend belastbarer Datensatz herhalten. Aus diesem Grund erfolgt eine temporale Ausweitung der Suchparameter. Insgesamt haben in den Jahren 1999 bis 2003 in der Zone W2a in G. 10 Handänderungen stattgefunden, wovon keine als offensichtlicher Ausreisser auffällt. Der aus den 10 Handänderungen resultierende flächengewichtete, durchschnittliche Preis beträgt Fr. 560.–/m<sup>2</sup>. Dieser ist im vorliegenden Fall eine sachgerechte Berechnungsgrundlage für die Grundstückgewinnsteuer der Rekurrenten. Aufgrund des befriedigenden Datensatzes erübrigt sich eine lokale Ausweitung auf andere Zonen W2a in den Nachbargemeinden.

Die Rekurrenten bringen sodann vor, die Nachbarsparzelle stelle einen allseitig vergleichbaren Referenzpreis dar. Diesem Vorbringen kann im Lichte der bereinigten statistischen Methode nicht gefolgt

---

<sup>7</sup> Zum Gleichbehandlungsgebot: TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Bern 2022, Rz. 505 f.; 513 ff.

<sup>8</sup> Bundesgerichtsentscheid [BGE] 122 I 168, E. 3bb.

werden. Die Berücksichtigung eines allseitig vergleichbaren Referenzpreises stellt vielmehr eine unzulässige Methodenvermengung dar: So steht es den Steuerpflichtigen frei, entweder die effektiven Erwerbskosten zu belegen oder aber für die statistische Annäherungsrechnung der Steuerverwaltung an den Verkehrswert vor 20 Jahren zu optieren. Entscheiden sich die Pflichtigen aber für Letzteres, können sie (nur) gegen methodisch falschberechnete Verkehrswerte ein Rechtsmittel ergreifen. Demgegenüber ist es ausgeschlossen, mittels eines konkreten, anderen Verkaufsobjektes im betreffenden Jahr eine zusätzliche Modifikation der Rechtswohlthat zu eigenen Gunsten vorzunehmen.

Zudem erscheint es von vornherein als schwer vorstellbar, dass der Nachweis eines allseitig vergleichbaren Referenzpreises jemals rechtsgenügend erbracht werden kann: So lässt sich etwa im vorliegenden Fall aus den dem Steuergericht vorgelegten Akten nicht auf die Umstände des Verkaufs der Nachbarparzelle schliessen. Um die allseitige Vergleichbarkeit der vorgelegten Veräusserung verifizieren zu können, müssten aber beispielsweise Not- oder Freundschaftsverkäufe ausgeschlossen werden können. Insofern ist kein Beweis erbracht, dass die Veräusserung der anderen Parzelle vor 20 Jahren in allseitiger Hinsicht vergleichbar war. Ebenfalls wird der Nachweis eines allseitig vergleichbaren Referenzpreises dadurch erschwert, dass viele Parzellen inzwischen überbaut sind und in den Veräusserungsverträgen zumeist nicht aufgeschlüsselt wird, welcher Teil des Preises auf das Land und welcher auf die Baute entfällt.

Zusammenfassend verdeutlicht die bereinigte statistische Methode, dass die behördliche Schätzung des Verkehrswertes vor 20 Jahren einem gewissen Präzisionsgebot unterliegt, das den Steuerpflichtigen schlussendlich zugutekommt. Demgegenüber können im Rahmen der Festsetzung des Verkehrswerts vor 20 Jahren keine individuellen Vergleichspreise vorgelegt werden.

4. Nach dem Ausgeführten ist der Rekurs teilweise gutzuheissen und zur Korrektur im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Das Begehren der Rekurrenten lautete auf Fr. 650.–/m<sup>2</sup>, die Steuerverwaltung stellte auf Fr. 500.–/m<sup>2</sup> ab. Das Steuergericht legt der Steuerermittlung wie gezeigt einen Landwert von Fr. 560.–/m<sup>2</sup> zugrunde, womit die Rekurrenten im Umfang von 40 % obsiegen.

Die Verfahrenskosten werden 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) in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt. Da die Rekurrenten mit ihren Anliegen zu 40 % durchgedrungen sind, gehen Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'200.– zulasten der Rekurrenten und werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. Der zu viel bezahlte Kostenvorschuss von Fr. 800.– wird den Rekurrenten zurückerstattet. Die Steuerverwaltung trägt Verfahrenskosten von Fr. 800.– Eine Parteientschädigung wird mangels Beizug eines Vertreters oder einer Vertreterin nicht entrichtet (§ 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO).

*Demnach wird erkannt:*

1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen. Die Steuerverwaltung wird angewiesen, der Steuerberechnung einen Verkehrswert des Landes vor 20 Jahren in Höhe von Fr. 560.–/m<sup>2</sup> zugrunde zu legen.
- 2....
3. ...

## Grundstückgewinnsteuer

### Steueraufschub nur für wertvermehrende Investitionen ins Ersatzobjekt

#### Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 21. April 2023

*Bei der Grundstückgewinnsteuer geht es um die Abschöpfung des «unverdienten» Wertzuwachses. Folglich ist der Grundstücksgewinn der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrende Aufwendungen) übersteigt. Nur die wertvermehrenden Aufwendungen finden somit bei der Grundstückgewinnsteuer Berücksichtigung, wohingegen die werterhaltenden Aufwendungen bei der Einkommenssteuer abzugsfähig sind. Eine doppelte Berücksichtigung fällt deshalb prinzipiell ausser Betracht. Vor diesem Hintergrund ist es sachgerecht, das Ersatzobjekt zu den gleichen Prinzipien zu bewerten wie das veräusserte Objekt. Unter Verweis auf § 78 StG spricht dies dafür, die Differenzierung zwischen werterhaltend und wertvermehrend auch in Bezug auf das Ersatzobjekt anzuwenden.*

#### Sachverhalt:

A. Die Pflichtigen verkauften mit Vertrag vom 29. September 2021 die Parzelle Nr. 1 Grundbuch (GB) B. für Fr. 1'270'000.–. Mit Kaufvertrag vom 4. Oktober 2021 erwarben sie sodann die Parzelle Nr. 2 GB C. für Fr. 760'000.–. Im Meldeformular für die Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer vom 23. März 2022 machten sie eine Ersatzbeschaffung geltend.

Am 3. November 2022 erliess die Steuerverwaltung die Veranlagungsverfügung Nr. 21/0001 und setzte den steuerbaren Grundstücksgewinn auf Fr. 365'968.– fest, woraus eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 94'541.75 resultierte. Sie führte aus, ein Steueraufschub sei nicht möglich, da die Gestehungskosten des Veräusserungsobjekts (Fr. 904'031.70) höher seien als der Erwerbspreis des Ersatzobjekts (total Fr. 801'350.69 bestehend aus dem Kaufpreis von Fr. 760'000.– und Mehrkosten/Bauabrechnung von Fr. 41'350.69).

B. Mit Eingabe vom 24. November 2022 erhoben die Pflichtigen, vertreten durch V., Einsprache und beantragten, die besagte Verfügung sei aufzuheben und auf die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer zufolge Realersatzbeschaffung zu verzichten. Zusammenfassend machten sie geltend, die Veranlagungsverfügung beruhe auf keiner gesetzlichen Grundlage und sämtliche Gestehungskosten des Ersatzobjektes seien zu berücksichtigen. Es bestehe kein Raum für die im Zuge einer Praxisänderung vorgenommene Auslegung des § 73 Abs. 1 lit. k des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331). Nur wenn triftige Gründe vorliegen würden, dass der klare Wortlaut den wahren Rechtssinn einer Vorschrift nicht wiedergebe, sei es zulässig, von ihm abzuweichen. Dies sei vorliegend nicht der Fall. In langjähriger Praxis sei von der Steuerverwaltung bei der Realersatzbeschaffung nicht unterschieden worden zwischen wertvermehrenden und werterhaltenden Aufwendungen. Die Voraussetzungen für eine Praxisänderung seien nicht erfüllt, zumal keine ernsthaften und sachlichen Gründe für diese vorliegen würden.

Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheid vom 8. Dezember 2022 ab. Fraglich sei vorliegend, ob sich die Erlösverwendung, welche grundsätzlich auch den Umbau eines Ersatzobjektes umfassen könne, auf alle Kosten einer Renovation oder eines Umbaus oder lediglich auf die wertvermehrenden Aufwendungen beziehe. Die Beantwortung dieser Frage gehe aus dem Gesetzesartikel betreffend die Ersatzbeschaffung (§ 73 Abs. 1 lit. k StG) nicht hervor. Jedoch sei in § 78 Abs. 1 lit. a StG geregelt, dass nur werterhöhende Aufwendungen bei den Gestehungskosten berücksichtigt werden könnten. Werterhaltende Aufwendungen könnten hingegen bei der Einkommenssteuer als Liegenschaftsunterhalt abgezogen werden. Dieser Artikel beziehe sich zwar auf die Gestehungskosten der veräusserten Liegenschaft. Der Ausschluss der werterhaltenden Aufwendungen müsse jedoch als allgemeiner Grundsatz der Immobiliensteuern verstanden und auch für die Ersatzliegenschaft angewendet werden, ansonsten es zu einer gesetzlich nicht gewollten doppelten Berücksichtigung komme. Von einer gesetzwidrigen Praxisänderung könne keine Rede sein. Vielmehr dränge sich diese aufgrund der ratio legis geradezu auf.

C. Gegen diesen Entscheid erheben die Pflichtigen, nach wie vor vertreten durch V., mit Eingabe vom 19. Dezember 2022 Rekurs und beantragen, (1) die Veranlagungsverfügung Nr. 21/0001 sei aufzuheben; (2) die Steuerverwaltung sei anzuweisen, eine rektifizierte Veranlagung zu erlassen und auf die Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer zufolge vollumfänglicher Realersatzbeschaffung zu verzichten; (3) alles unter o/e-Kostenfolge. In Ergänzung zu den Ausführungen in der Einsprache bringen sie u.a. vor, die Steuerverwaltung räume ein, dass aus § 73 Abs. 1 lit. k StG nicht hervorgehe, ob sich die Erlösverwendung lediglich auf wertvermehrende oder auf sämtliche Aufwendungen beziehe. Aufgrund der sprachlich grammatikalischen Auslegung, welche vorliegend zu einem eindeutigen Resultat führe, bestehe kein Spielraum für Interpretationen und Auslegungen. Ausserdem komme es nicht zu einer doppelten Berücksichtigung. Die Berücksichtigung sämtlicher Aufwendungen im Zuge der Realersatzbeschaffung führe zu einer Privilegierung bei der Grundstückgewinnsteuer in Bezug auf das veräusserte Objekt. Demgegenüber würden werterhaltende Aufwendungen bei der Einkommenssteuer Berücksichtigung finden (bezogen auf das Ersatzobjekt). Ferner beziehe sich § 78 StG auf die Gesteungskosten der veräusserten Liegenschaft. Demnach könne unter Heranziehung dieses Artikels nicht argumentiert werden, dass die Gesteungskosten bei der erworbenen Ersatzliegenschaft keine Berücksichtigung finden könnten. Letztlich vermöge auch der Verweis auf die ausserkantonalen Gesetznormen und Rundschreiben nicht zu überzeugen, da vorliegend einzig das Steuergesetz Basel-Landschaft anwendbar sei.

Mit Vernehmlassung vom 17. Januar 2023 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zunächst seien die Rekurrenten beweisbelastet und hätten folglich nachzuweisen, dass die tatsächliche Reinvestition für das Ersatzobjekt den Verkaufserlös aus der Liegenschaft in B. übersteige. Vorliegend weise die ersatzweise erworbene Liegenschaft in C. (Kaufpreis Fr. 760'000.–) allein von der Preisdifferenz her betrachtet einen wesentlich geringeren Wert auf als das veräusserte Objekt in B. (Verkaufspreis Fr. 1'270'000.–). Die Preisdifferenz an sich sei aber nicht immer allein massgebend, denn wenn innert der gesetzlichen Rahmenfrist von in der Regel zwei Jahren (wertvermehrende) Investitionen vorgenommen würden, so könnten diese bei der Berechnung der gesamten Reinvestition auch noch berücksichtigt werden. Reine Unterhaltskosten könnten dabei jedoch nicht berücksichtigt werden, da diese von der gesetzlichen Gesamtkonzeption bei den direkten Steuern abzugsfähig seien. Im vorliegenden Fall seien nach Erwerb des Ersatzobjektes Aufwendungen in Höhe von Fr. 369'176.– vorgenommen worden. Bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer hätten dabei jedoch nur Fr. 41'350.– als wertvermehrende und damit eigentliche «Investitionen» in die Ersatzliegenschaft berücksichtigt werden können. Aus diesem Grund beschränke sich der Realersatz auf Fr. 801'350.–. Hingegen beliefen sich die Gesteungskosten des veräusserten Objektes auf Fr. 904'031.– und seien deshalb betragsmässig höher.

Anlässlich der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen und Vorbringen fest.

#### *Erwägungen:*

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 StG 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. Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer im Zusammenhang mit einer Ersatzbeschaffung beim Ersatzobjekt neben den wertvermehrenden auch die werterhaltenden Aufwendungen zu berücksichtigen sind.

2.1. Gemäss § 71 StG unterliegen die Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen der Grundstückgewinnsteuer. Der Grundstückgewinn ist nach § 75 Abs. 1 StG der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gesteungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrende Aufwendungen) übersteigt. Bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstbewohnten Liegenschaft wird die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben, sofern der Erlös in der Regel innert zwei Jahren



zum Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird (§ 73 Abs. 1 lit. k StG).

2.2. Ziel des Gesetzgebers beim Steueraufschub war, respektive ist, die Förderung bzw. die Erhaltung von selbstgenutztem Wohneigentum.<sup>9</sup> Mit § 73 lit. k StG sollte somit die Schaffung von neuem Wohneigentum unterstützt und der Verkauf der alten und der Kauf einer neuen selbstbewohnten Liegenschaft ohne finanzielle Verluste ermöglicht werden. Gedacht wurde dabei insbesondere an Personen, die ihr Wohneigentum aufgrund eines berufsbedingten Wohnortwechsels veräussern und andernorts wieder neu erwerben müssen.<sup>10</sup>

2.3. Nach der absoluten Methode ist ein Steueraufschub nur in dem Umfang möglich, als der reinvestierte Erlös höher ist als die Gestehungskosten der ursprünglichen Liegenschaft. Übersteigen die für das Ersatzobjekt eingesetzten Mittel die Gestehungskosten der veräusserten Liegenschaft nicht, so steht die vollständige Besteuerung des Grundstückgewinns dem Erwerb des Ersatzobjektes und damit der Mobilität eines Steuerpflichtigen nicht entgegen.<sup>11</sup>

2.4. 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. Als werterhöhend bzw. wertvermehrend gelten Aufwendungen, die nach der Erfahrung objektiv geeignet sind, den Grundstückswert in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht dauernd zu verbessern. Davon abzugrenzen sind werterhaltende Aufwendungen. Diese bewahren ein Grundstück längerfristig im bisherigen Zustand und bilden keine Anlagekosten, sondern sind als Gewinnungskosten bei der Einkommenssteuer abzugsfähig. Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien. Vergleichsmassstab bildet dabei nicht der Wert des Grundstücks insgesamt, sondern derjenige der konkret instand gehaltenen oder ersetzten Installation.<sup>12</sup>

2.5. Hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Liegenschaftsunterhaltskosten bei der Einkommenssteuer gilt gemäss § 29 Abs. 1 lit. e StG, dass die notwendigen Kosten für die Verwaltung des Vermögens, dazu bei Liegenschaften die Aufwendungen für den Unterhalt, von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden können. Die Kosten des Unterhalts und der Verwaltung von Grund und Boden können in ihrem tatsächlichen Umfang, jene von Gebäuden, sofern sie nicht zum Geschäftsvermögen gehören, nach der Wahl des Steuerpflichtigen für jede Veranlagungsperiode entweder in ihrem tatsächlichen Umfang oder in Form einer Pauschale abgezogen 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 ab.<sup>13</sup>

2.6. 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.<sup>14</sup>

### 3.

3.1. Vorliegend ist unbestritten, dass sowohl die veräusserte Liegenschaft als auch die Ersatzliegenschaft dauernd und ausschliesslich selbstbewohnt waren resp. sind. Überdies ist auch nicht bestritten, dass die im Steuergesetz festgelegte Frist für die Reinvestition des Verkaufserlöses von in der Regel zwei Jahren eingehalten ist. Fraglich ist hingegen, in welchem Umfang der Veräusserungserlös

<sup>9</sup> WENK, in: Nefzger/Simonek/Wenk (Hrsg.), Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 73 N 46.

<sup>10</sup> Vgl. zum Ganzen Urteil des Steuergerichts (StGE) vom 21. Oktober 2016, 510 16 34, E. 2d, m.w.H.

<sup>11</sup> Vgl. zum Ganzen Bundesgerichtsentscheid (BGE) 130 II 202, E. 5.3.

<sup>12</sup> Vgl. zum Ganzen ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2021, § 10 N 149 ff.

<sup>13</sup> Vgl. StGE vom 12. April 2013, 510 12 91.

<sup>14</sup> Vgl. BGE 140 II 248, E. 3.5; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. Aufl., Zürich 2023, S. 575; vgl. auch ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Aufl. Zürich/Basel/Genf 2018, § 19 Rz. 8ff.

in die Ersatzliegenschaft reinvestiert wurde. Sofern die für das Ersatzobjekt eingesetzten Mittel die Gestehungskosten der veräusserten Liegenschaft nicht übersteigen, ist kein Aufschub der Grundstücksgewinnsteuer möglich.<sup>15</sup>

3.2. Die Steuerverwaltung stellt sich auf den Standpunkt, beim Ersatzobjekt seien lediglich der Kaufpreis von Fr. 760'000.– sowie Mehrkosten von Fr. 41'350.69 zu berücksichtigen. Die Gestehungskosten des Veräusserungsobjekts würden sich auf Fr. 904'031.70 belaufen. Demnach sei ein Steueraufschub nicht möglich, da die Gestehungskosten des Veräusserungsobjekts höher seien als der Erwerbspreis des Ersatzobjekts. Von der gesetzlichen Gesamtkonzeption würden reine Unterhaltskosten bei den direkten Steuern Eingang finden und seien dort abzugsfähig. Gemäss § 78 Abs. 1 lit. a StG könnten als Gestehungskosten nur wertvermehrnde Aufwendungen berücksichtigt werden. Zwar beziehe sich § 78 StG auf die Gestehungskosten der veräusserten Liegenschaft. Jedoch müsse der Ausschluss der werterhaltenden Aufwendungen als allgemeiner Grundsatz der Immobiliensteuern verstanden werden.

3.3. Die Rekurrenten machen hingegen geltend, es seien auch die am Ersatzobjekt vorgenommenen werterhaltenden Aufwendungen zu berücksichtigen. Für die Differenzierung zwischen werterhaltenden und wertvermehrden Aufwendungen beim Ersatzobjekt bestehe keine gesetzliche Grundlage. Aus der gesetzlichen Grundlage von § 73 Abs. 1 lit. k StG gehe klar hervor, dass sich die Erlösverwendung ganz allgemein auf den Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz beziehen solle. Es bestehe kein Grund, die besagte Bestimmung auszulegen. Schliesslich würde sich § 78 StG auf die Gestehungskosten der veräusserten Liegenschaft beziehen. Demnach könne nicht argumentiert werden, dass die Gestehungskosten bei der erworbenen Ersatzliegenschaft keine Berücksichtigung finden könnten.

3.4. Zunächst ist festzuhalten, dass die Rekurrenten selbst eine Aufstellung der Kosten eingereicht und diese in wertvermehrnde Aufwendungen von Fr. 41'350.96 und werterhaltende Aufwendungen von Fr. 313'242.86 eingeteilt haben. Soweit sie sich nicht auf dieser Aufstellung behaften lassen wollen, bleiben sie den Nachweis schuldig, dass die getätigten Aufwendungen wertvermehrden Charakter haben sollen. Im Übrigen bestreiten die Rekurrenten nicht, dass die Kosten in der Höhe von Fr. 313'242.86 werterhaltenden Charakter haben.

3.5. Im Bereich der Grundstückgewinnsteuer geht es um die Abschöpfung des unverdienten Wertzuwachses. Folglich ist der Grundstücksgewinn der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt (§ 75 Abs. 1 StG). Die wertvermehrden Aufwendungen finden somit bei der Grundstückgewinnsteuer Berücksichtigung, wohingegen die werterhaltenden Aufwendungen im Rahmen der Einkommenssteuer bzw. Ertragssteuer abzugsfähig sind. Eine doppelte Berücksichtigung fällt ausser Betracht (§ 78 Abs. 2 StG). Vor diesem Hintergrund erscheint es nachvollziehbar und schlüssig, das Ersatzobjekt zu den gleichen Prinzipien zu bewerten wie das veräusserte Objekt. Somit vermag der Verweis der Steuerverwaltung auf § 78 StG durchaus zu überzeugen, selbst wenn sich dieser auf die Gestehungskosten der veräusserten Liegenschaft bezieht. Im Übrigen ist auch darauf hinzuweisen, dass im Bereich der Grundstückgewinnsteuer bei Vorliegen einer Ersatzbeschaffung die Besteuerung lediglich aufgeschoben wird – und nicht wie bei der Handänderungssteuer gänzlich auf die Besteuerung verzichtet wird. Dies spricht ebenfalls dafür, die Differenzierung zwischen werterhaltend und wertvermehrnd auch in Bezug auf das Ersatzobjekt anzuwenden.

3.6. Des Weiteren ist hinsichtlich des Wortlauts des Gesetzestextes des StG zu erwähnen, dass dieser nicht unbedingt die Ansicht der Rekurrenten stützt. So statuiert § 73 Abs. 1 lit. k StG, dass die Grundstückgewinnsteuer bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstbewohnten Liegenschaft aufgeschoben wird, sofern der Erlös in der Regel innert zwei Jahren zum Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird. Das Gesetz spricht demgemäss vom «Erwerb». Sofern auf den Erwerbszeitpunkt abgestellt würde, wäre nur relevant, was in diesem Zeitpunkt vorhanden war. Nachträgliche Investitionen liegen dann grundsätzlich noch nicht vor, weshalb diese nicht zu berücksichtigen wären. Allerdings wird die Anrechnung von wertvermehrden Aufwendungen

---

<sup>15</sup> Vgl. E. 2.2 hiavor.

akzeptiert. Diesbezüglich gilt es auf Art. 12 Abs. 3 lit. e des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) zu verweisen, welches explizit statuiert, dass die Steuer aufgeschoben wird, sofern der Erlös zum Erwerb oder zum Bau einer Ersatzliegenschaft verwendet wird. Der Bau einer Liegenschaft wird somit explizit erwähnt, wobei davon auszugehen ist, dass der Gesetzgeber auf eine Wertvermehrung abstellen wollte und Unterhaltsarbeiten nicht darunter zu subsumieren sind. Die harmonisierungsrechtlichen Grundlagen sprechen für eine Differenzierung zwischen werterhaltend und wertvermehrend.

3.7. Letztlich ist auf die einschlägige Lehre und Praxis zu verweisen, welche ebenfalls einer Reinvestition des Verkaufserlöses grundstückgewinnsteuerrechtlich nur insoweit Bedeutung schenkt, als der Verkaufserlös in die Anlagekosten des Ersatzobjekts reinvestiert wird, d. h. soweit eine Wertvermehrung beim Ersatzobjekt eingetreten ist.<sup>16</sup>

4. Weiter stellen sich die Rekurrenten auf den Standpunkt, es liege eine unzulässige Praxisänderung vor, da insbesondere keine ernsthaften und sachlichen Gründe hierfür vorliegen würden. Die Steuerverwaltung ist der Ansicht, von einer gesetzeswidrigen Praxisänderung könne keine Rede sein; vielmehr dränge sich diese aufgrund der ratio legis geradezu auf.

4.1. Eine Praxisänderung ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zulässig, wenn ernsthafte und sachliche Gründe dafür vorliegen, die – vor allem im Hinblick auf das Gebot der Rechtssicherheit – umso gewichtiger sein müssen, je länger die als nicht mehr richtig erkannte Praxis befolgt wurde. Eine Praxisänderung lässt sich nur begründen, wenn die neue Lösung besserer Erkenntnis des Gesetzeszwecks, veränderten äusseren Verhältnissen oder gewandelten Rechtsanschauungen entspricht.<sup>17</sup>

4.2. Die Rekurrenten führen lediglich aus, in langjähriger Praxis sei bei der Realersatzbeschaffung nicht unterschieden worden zwischen wertvermehrenden und werterhaltenden Aufwendungen. Belege für diese angeblich langjährige Praxis legen sie indes keine ins Recht. Es werden keine Vergleichsfälle der Steuerverwaltung oder des Steuergerichts genannt, welche die Behauptung der Rekurrenten belegen würden. Der Vertreter der Rekurrenten stützt sich im Wesentlichen auf seine Erfahrungen. Im Übrigen wäre selbst bei Vorliegen einer Praxisänderung diese nicht ohne Weiteres unzulässig, sondern unter gewissen Voraussetzungen rechtmässig.<sup>18</sup> Ob diese Voraussetzungen vorliegend gegeben sind, kann offenbleiben, da ohnehin von keiner Praxisänderung auszugehen ist.

5. Nach dem Obenstehenden sind die am Ersatzobjekt vorgenommenen werterhaltenden Aufwendungen im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer nicht zu berücksichtigen und der Rekurs erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

Ausgangsgemäss haben die Rekurrenten gestützt auf § 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) die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'500.– zu bezahlen. Eine Parteientschädigung wird im Unterliegensfall nicht entrichtet (§ 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO e contrario).

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...

---

<sup>16</sup> ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2021, § 7 N 122 f.; HUNZIKER/SEILER, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. Aufl., Basel 2022, Art. 12 N 140; VANDER HAEGEN, in: Tarolli Schmidt/Villard/Bienz/Jaussi (Hrsg.), Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 105 N 24 und 30; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, § 216 N 270; LANGENEGGER, in: Leuch/Kästli/Langenegger (Hrsg.), Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2 Artikel 126 bis 293, Bern 2011, Art. 134 N 9.

<sup>17</sup> Vgl. statt vieler BGE 137 V 133 E. 6; 127 I 49 E. 3c.

<sup>18</sup> Vgl. E. 4.1 hiavor.

## Steuererlass

### Kein Erlass bei bereits vollständiger Bezahlung der Erbschaftssteuer

#### Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 15. September 2023

*Voraussetzung für den Steuererlass ist eine Notlage der steuerpflichtigen Person, welche ihr die Bezahlung der Steuern unzumutbar oder gar unmöglich macht. Im vorliegenden Fall konnte die Erbschaftssteuer ohne jegliche Einschränkungen und vorbehaltlos aus der empfangenen Erbschaft bezahlt werden. Die Bezahlung der geschuldeten Erbschaftssteuer war deshalb weder unmöglich noch unzumutbar. Es mangelt daher an der Grundvoraussetzung für einen Steuererlass, weshalb die Vorinstanz zu Recht nicht auf das Erlassgesuch eingetreten ist.*

*In Erwägung,*

- dass der Pflichtige mit Veranlagungsverfügung Nr. ES 2022/100-0001,.1 Erbschaftsteuer vom 7. September 2022 veranlagt und seine anteilige Erbschaftssteuer mit Fr. 39'288.– festgesetzt wurde,
- dass die Sozialhilfebehörde G. als Vertreterin des Pflichtigen mit Eingabe vom 3. Oktober 2022 ein Gesuch um Steuererlass bezüglich der Erbschaftsteuer an die kantonale Steuerverwaltung, Erlasswesen, stellte; zur Begründung im Wesentlichen ausführte, dass der Pflichtige seit Mai 2014 von der Sozialhilfe unterstützt werde und ein Erlass der Erbschaftssteuer es ihm ermöglichen würde, nicht nur seine Schulden gegenüber der Sozialhilfebehörde G. zu tilgen, sondern auch sich für längere Zeit von der Sozialhilfebehörde zu lösen und eigenständig zu leben,
- dass die kantonale Taxations- und Erlasskommission mit Entscheid vom 9. November 2022 auf das Gesuch nicht eintrat, wobei sie zur Begründung im Wesentlichen ausführte, dass die vom Erlassgesuch betroffene Erbschaftssteuer am 12. September 2022 vollständig bezahlt worden sei und Gegenstand von Erlassgesuchen hingegen nur noch nicht beglichene Forderungen sein könnten,
- dass die Vertreterin mit Schreiben vom 25. November 2022 Rekurs mit dem sinngemässen Begehren erhebt, es sei die mittels Veranlagungsverfügung Nr. ES 2022/100-0001.1 verfügte Erbschaftssteuer in Höhe von Fr. 39'288.– zu erlassen, wobei sie zur Begründung ihre im Erlassgesuch gemachten Ausführungen wiederholt und zusätzlich festhält, dass der Rekurrent der Sozialhilfebehörde G. als pflichtbewusste Person bekannt sei und er deshalb nach Erhalt der Veranlagungsverfügung den Steuerbetrag ohne Kenntnis von Art. 5 Abs. 2 der Verordnung vom 12. Juni 2015 des EFD über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer (Steuererlassverordnung, StEVo; SR 642.121) beglichen habe,
- dass die kantonale Taxations- und Erlasskommission mit Vernehmlassung vom 9. Januar 2023 die Abweisung des Rekurses beantragt und zur Begründung im Wesentlichen ausführt, dass gemäss den vorhandenen Tatsachen und Unterlagen die erhobene Erbschaftssteuer am 12. September 2022 anstandslos bezahlt worden sei, weshalb es daher an einer eigentlichen Beschwer fehle und damit an einer Grundvoraussetzung für einen Steuererlass, weshalb die Vorinstanz zu Recht nicht auf das Erlassgesuch eingetreten sei,
- dass nach Art. 6 StEVo i.V.m. § 4 der Vollzugsverordnung vom 13. Dezember 1994 zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (VV DBG; SGS 336.21) i.V.m. § 139b Abs. 2 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331), die kantonale Taxations- und Erlasskommission über Erlassgesuche entscheidet und das Steuergericht zur Beurteilung von Rekursen gegen Entscheide der Taxations- und Erlasskommission zuständig ist; im Übrigen die Bestimmungen gemäss den §§ 124 - 132 StG gelten,

- dass gemäss § 129 Abs. 3 StG Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 10'000.– pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt werden,
- dass mangels konkretisierender Bestimmungen im kantonalen Recht die Prüfung und Beurteilung von Steuererlassgesuchen für die Staats- und Gemeindesteuer in Anlehnung an die detaillierten Bestimmungen des Art. 167 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) sowie Steuererlassverordnung zu erfolgen hat,
- dass Art. 5 Abs. 2 StEVo als Voraussetzung für das Eintreten auf ein ordentliches Rechtsmittel vorsieht, dass die vom Gesuch betroffenen Steuern, Verzugszinsen und Bussen noch nicht gezahlt sein dürfen; im vorliegenden Fall die geschuldete Steuer vom Rekurrenten (vorbehaltlos) bezahlt wurde und damit die Steuerforderung durch Erfüllung untergegangen ist und ein Erlass derselben naturgemäss nicht mehr möglich ist,
- dass damit die formellen Eintretensvoraussetzungen für einen Erlass der Erbschaftssteuer in Höhe von Fr. 39'288.– offensichtlich nicht erfüllt waren und die kantonale Taxations- und Erlasskommission zu Recht nicht auf das Erlassgesuch eingetreten ist,
- dass die materiellen Voraussetzungen für die Gewährung eines Steuererlasses, das Vorliegen einer Notlage bzw. einer grossen Härte im Sinne von und § 139b Abs. 1 StG resp. Art. 167 Abs. 1 DBG bei natürlichen Personen verlangen;<sup>19</sup> eine solche Notlage dann vorliegt, wenn der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person steht,<sup>20</sup> sodass die steuerpflichtige Person nicht in der Lage ist, mit dem zur Verfügung stehenden Einkommen ihren Lebensunterhalt zu bestreiten, wobei im vorliegenden Fall eine prima facie Prüfung zeigt, dass die Erbschaftssteuer ohne jegliche Einschränkungen und vorbehaltlos aus der empfangenen Erbschaft bezahlt werden konnte, weshalb deren Bezahlung deshalb weder unmöglich noch unzumutbar ist, und der Rekurs damit wohl auch materiell hätte abgewiesen werden müssen,
- dass sich der Rekurs somit als unbegründet erweist und dementsprechend abzuweisen ist,
- dass der Rekurrent entsprechend dem Ausgang des Verfahrens gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 VPO Verfahrenskosten von Fr. 2'000.– zu bezahlen hat und gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO keine Parteientschädigung auszurichten ist,

*wird erkannt:*

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...

---

<sup>19</sup>Art. 167 Abs. 1 DBG und § 139b Abs. 1 StG.

<sup>20</sup>Art. 2 Abs. 1 StEVo.