

Grundstückgewinnsteuer

Bewertung von Gebäuden bei der Bestimmung des Erwerbspreises

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 19. August 2022

Das im Grundstückgewinnsteuerrecht vorherrschende Kongruenzprinzip gebietet, dass beim Erwerb und der Veräusserung vergleichbare Verhältnisse geschaffen werden. Wenn beim Verkauf zugleich auch ein Gebäude mitverkauft wird, so ist es an der Steuerbehörde darzutun, dass es sich dabei um ein objektives Abbruchobjekt handelt, welches beim Erwerbspreis nicht berücksichtigt werden dürfte. Nebst dem technisch-wirtschaftlichen Zustand des Objekts müssen auch andere Indizien herbeigezogen werden, um zu belegen, dass die Verkäufer dem Gebäude keinen wirklichen Wert bei der Preisgestaltung beigemessen haben. Auf die (zukünftigen) Absichten der Erwerber darf nicht abgestellt werden. Im vorliegenden Fall zeigen insbesondere die vor der Veräusserung getätigten Renovationen sowie die zeitlich über den Vertragsabschluss hinausgehende Selbstnutzung, dass es sich dabei nicht um ein Abbruchobjekt gehandelt hat.

Sachverhalt:

A. Der Pflichtige erwarb am 6. April 1984 die mit einem Wohnhaus und einer Garage überbaute Parzelle Nr. 1 GB G. für Fr. 690'000.–. Mit Kaufvertrag vom 4. November 2020 veräusserte er die Parzelle (inkl. Wohnhaus und Garage) für Fr. 2'100'000.–.

Mit Veranlagungsverfügung Nr. 20/1000 vom 10. Dezember 2021 wurde der steuerbare Grundstückgewinn auf Fr. 1'218'778.– und die geschuldete Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 304'694.– festgelegt. Zur Ermittlung des Erwerbspreises verwendete die Steuerverwaltung den Verkehrswert vor 20 Jahren, wobei sie von einem Landwert von Fr. 713.–/m² und einem Gebäudewert von Fr. 0.– ausging.

B. Dagegen erhob der Vertreter des Rekurrenten mit Schreiben vom 14. Januar 2022 Einsprache. Er beantragte, (1) es sei die Grundstückgewinnsteueranlagungsverfügung Nr. 20/1000 aufzuheben und es sei die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 172'449.35 neu festzusetzen; (2) unter o/e-Kostenfolgen, zzgl. Mehrwertsteuer. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus, das Kaufobjekt sei beim Kauf als auch beim Verkauf jeweils die Parzelle Nr. 1 GB G. mit Wohnhaus und Garage gewesen. Der Pflichtige habe damit das inhaltlich gleiche Grundstück veräussert, wie er gekauft habe. Ferner handle es sich nicht um ein Abbruchobjekt. Entsprechend sei in der angefochtenen Veranlagung auch der Verkehrswert der Gebäude in Höhe von Fr. 654'169.36 (indexiert) als Gestehungskosten zum Abzug zuzulassen. Zudem würden nachträglich Erwerbsunkosten von Fr. 11'583.– (Handänderungssteuern und Beurkundungsgebühren bei Erwerb) und Verkaufsunkosten von Fr. 484.65 (Kosten Bewertungsbericht bei Verkauf) als zusätzliche Gestehungskosten geltend gemacht.

Die Steuerverwaltung hiess die Einsprache mit Entscheid vom 9. Februar 2022 teilweise gut und berücksichtigte zusätzliche Gestehungskosten in Höhe von Fr. 484.65. Im Verkehrswert vor 20 Jahren seien sämtliche Aufwendungen bereits enthalten, somit könnten Handänderungssteuern und Notariatskosten beim Erwerb nicht zusätzlich berücksichtigt werden. Es sei zu Recht von einem Verkehrswert vor 20 Jahren von Fr. 713.–/m² ausgegangen worden. Bei Abbruchobjekten könnten die ursprünglichen Gebäudekosten nicht als Gestehungskosten berücksichtigt werden. Die eingereichte Verkehrswertschätzung der I. stütze sich ausschliesslich auf den Quadratmeterpreis und weise einen Verkehrswert zwischen Fr. 1'947'600.– und Fr. 2'705'000.– aus. Das Gebäude sei dabei nicht berücksichtigt und vielmehr als sanierungsbedürftig eingestuft worden. Angesichts des effektiven Verkaufspreises von Fr. 2'100'000.– könne ohne Weiteres von einem wirtschaftlichen Abbruchobjekt ausgegangen werden. Die Verkehrswertschätzung komme letztlich zwar auf Fr. 1'615'000.– als Verkaufspreis, stütze sich dazu aber einzig auf die Quadratmeterpreise. Somit sei auch der Einsprecher von einem wirtschaftlichen Abbruchobjekt ausgegangen und die Veranlagungsverfügung dahingehend nicht zu beanstanden.

C. Mit Schreiben vom 14. März 2022 erhebt der Vertreter des Pflichtigen Rekurs und begehrt, (1) es sei der Einspracheentscheid vom 9. Februar 2022 betr. Grundstückgewinnsteuerveranlagungsverfügung Nr. 20/1000 aufzuheben und es sei die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 172'449.35 neu festzusetzen, (2) eventualiter sei der Einspracheentscheid vom 9. Februar 2022 betr. Grundstückgewinnsteuerveranlagungsverfügung Nr. 20/1000 aufzuheben und es sei die Angelegenheit zur Neu Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen, (3) unter o/e-Kostenfolgen, zzgl. Mehrwertsteuer. Ein Vergleich der Kaufobjekte gemäss Kaufvertrag und Verkaufsvertrag zeige, dass sowohl beim Kauf als auch beim Verkauf Kaufobjekt die Parzelle mit Wohnhaus und Garage gewesen sei. Da ein überbautes Grundstück veräussert worden sei, müsse auch der Verkehrswert der Gebäude beim Kauf berücksichtigt werden. Der Pflichtige habe das Grundstück nur verkauft, weil er dringend Geld gebraucht habe. Entsprechend habe er nicht das Maximum aus dem Verkauf herausholen können. Bei der Beurteilung, ob ein Abbruchobjekt vorliege, sei einzig die Sicht des Verkäufers massgebend. Dieser habe kurz vor und nach dem Verkauf in den Gebäuden gewohnt und habe just vor dem Verkauf noch eine neue Balkontür und neue Fenster einbauen lassen, was zeige, dass der Verkäufer nicht von einem Abbruchobjekt ausgegangen sei. Die Gebäude würden auch weiterhin bestehen und seien noch nicht abgerissen worden. Die im Jahr 1955 bzw. 1963 gebauten Gebäude hätten die durchschnittliche Lebensdauer eines Hauses von 100 Jahren noch nicht erreicht und würden sich in einem sanierungsbedürftig-intakten Zustand befinden, was noch lange kein Abbruchobjekt darstelle. Gemäss Jahresrechnung der Basellandschaftlichen Gebäudeversicherung hätten die Gebäude einen Gebäudeversicherungswert von Fr. 862'000.–, was klar gegen das Vorliegen eines Abbruchobjekts spreche. Selbst wenn die Käuferschaft die Absicht, die Liegenschaft abzureissen, geäussert hätte, würde dies keinen Rückschluss auf die Frage zulassen, ob der Wert der abzubrechenden Liegenschaft von den Vertragsparteien im Rahmen der Preisgestaltung berücksichtigt worden sei oder nicht. Aufgrund der Vermutung, dass sich der Kaufpreis auf sämtliche übertragenen dinglichen Werte (einschliesslich Gebäude) erstrecke und den Verkehrswert all dieser Werte wiedergebe, wäre die Steuerverwaltung für das Gegenteil beweispflichtig. Es liege eine Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips vor, wenn der Pflichtige einen Gewinn versteuern müsste, den er gar nicht erzielt habe. Im Ergebnis sei der Verkehrswert der Gebäude von Fr. 654'169.36 (indexiert) bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zuzulassen. Im Gegenzug sei ein Teil des Landes als überbaut zu betrachten. Damit resultiere ein Verkehrswert vor 20 Jahren von Fr. 1'319'238.65.

Der Verkehrswert vor 20 Jahren beziehe sich nur auf den Erwerbspreis des Grundstückes, wobei Kosten, die mit dem Erwerb verbunden sind, darin nicht berücksichtigt seien. Daher seien die mit dem Erwerb zusammenhängenden Kosten in Höhe von Fr. 11'583.– zum Abzug zu bringen.

Mit Vernehmlassung vom 31. Mai 2022 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Ein Gebäude sei – ungeachtet seines Zustands – wirtschaftlich abbruchreif, wenn der Eigentümer durch dessen Abbruch und einen nachfolgenden Neubau oder eine andere Nutzung des Bodens eine höhere Rendite erzielen kann, wenn also der absolute Landwert höher ist als der Verkehrswert des Grundstücks im Rahmen der vorhandenen Überbauung. Wenn somit bei der Kaufpreisfestsetzung durch die Vertragsparteien dem Abbruchobjekt kein geldmässiger Wert beigemessen worden ist, sei das Grundstück ohne diese Baute veräussert worden. Der steuerpflichtige Veräusserer trage die objektive Beweislast, dass ein Abbruchobjekt Eingang in die Bestimmung des Kaufpreises gefunden habe. Multipliziere man vorliegend die massgebliche Grundstückfläche von 1'082m² mit dem Quadratmeterpreis von Fr. 2'028.– für Wohnbauland in der Gemeinde G. im Jahr 2020 (Quelle Statistisches Amt), ergebe dies einen Landwert (d.h. ohne Gebäude) von Fr. 2'194'296.–. Mit Blick auf den im Kaufvertrag festgesetzten Pauschalpreis von Fr. 2'100'000.– zeige sich, dass das Vorgehen der Vorinstanz, wonach für die Festsetzung des Verkehrswerts vor 20 Jahren die Gebäude – gestützt auf das Kongruenzprinzip – unberücksichtigt geblieben sind, nicht zu beanstanden ist. Dies, da der «reine» Landwert letztlich höher ausfalle als der Verkehrswert des Grundstücks im Rahmen der vorhandenen Überbauung. Es zeige sich, dass der für die Grundstückgewinnsteuer massgebliche unverdiente Wertzuwachs einzig auf das Land entfalle.

Die geltend gemachten Handänderungssteuern und Grundbuchgebühren stünden im Zusammenhang mit dem seinerzeitigen Kauf der Liegenschaft im Jahr 1984, womit sie zeitlich vor dem für das im vorliegenden Fall massgeblichen Jahr 2000 lägen. Entsprechend würden diese Kosten bereits aus steuersystematischen Gründen steuerlich nicht zum Abzug berechtigen.

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

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern vom 7. Februar 1974 (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 10'000.– pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Vorliegend ist in der Hauptsache zu beurteilen, ob zur Berechnung des Verkehrswertes vor 20 Jahren im Rahmen der Ermittlung des Erwerbspreises der Parzelle Nr. 1 GB G. ein Gebäudewert zu berücksichtigen ist oder nicht.

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 wertvermehrnde 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 zu gunsten 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 (vgl. zum Ganzen Wenk, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 77 N 7).

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 (§ 1 der Verordnung vom 16. Juni 1981 zum Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer [ESchStV; SGS 334.11]).

Der Verkehrswert eines Grundstücks entspricht dem Preis, der hierfür im gewöhnlichen Geschäftsverkehr am fraglichen Bewertungsstichtag am Ort der gelegenen Sache mutmasslich zu erzielen gewesen wäre. Gemäss konstanter Praxis der Steuerverwaltung und des Steuergerichts ist der Landwert nach der statistischen Methode zu ermitteln. Dazu 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.

Vorliegend hat der Rekurrent das Grundstück Nr. 1 GB G. im Jahr 1984 erworben und im Jahr 2020 veräussert. Zwischen Erwerb und Verkauf liegen mehr als 20 Jahre, womit der Erwerbspreis mangels Nachweis eines höheren Erwerbspreises nach dem Verkehrswert vor 20 Jahren zu ermitteln ist. Dies wird vom Rekurrenten auch nicht bestritten.

Ebenfalls unbestritten ist der Landwert der Parzelle Nr. 1 GB G. Zu dessen Berechnung hat die Steuerverwaltung korrekterweise auf die Bodenpreisstatistik des Statistischen Amtes Basel-Landschaft abgestellt, welche für das Jahr 2000 in G. einen flächengewichteten Durchschnittspreis von Fr. 713.–/m² ausweist.

2.3. Eines der wichtigsten Prinzipien für die Bemessung der Grundstückgewinnsteuer ist das sog. Kongruenzprinzip. Dieser Grundsatz besagt, dass sich Erlös und Anlagewert auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück beziehen müssen. Damit sollen vergleichbare Verhältnisse hergestellt

werden. Substanzzunahmen wie -abnahmen sind bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen resp. auszugleichen. Grundgedanke des Kongruenzprinzips ist, dass mit der Grundstückgewinnsteuer nur der "unverdiente" Wertzuwachs auf einem Grundstück erfasst werden soll, nicht aber der Mehrwert, welcher durch Investitionen des Veräusserers, d. h. durch Arbeit oder Kapital geschaffen wurde (vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesgerichts vom 10. März 2020, 2C_665/2019, E. 2.3.2 ff.).

Als Bezugspunkt für den Vergleich der Verhältnisse gilt der Zustand im Zeitpunkt der Veräusserung des Grundstücks. Beim Verkauf eines Grundstücks ist somit der Zustand massgebend, welcher die Grundlage für die Kaufpreisgestaltung der Vertragsparteien bei der Veräusserung und damit für den Erlös gebildet hat. Entscheidend ist dabei nicht, was aufgrund des Grundbucheintrags dinglich auf den Erwerber zu Eigentum übergeht, sondern was an liegenschaftlichen Werten verkauft und zum Gegenstand der vertraglichen Preisbestimmung gemacht worden ist (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterheld, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2021, § 10 N 6).

Haben die Vertragsparteien ein überbautes Grundstück veräussert, sind auch die Gebäudekosten gewinnmindernd zu berücksichtigen. Wird eine Liegenschaft mit einem Abbruchobjekt veräussert, ist nur der Wert des unbebauten Grundstückes zu berücksichtigen (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich [VGr ZH] vom 26. August 2009, SB.2009.00016, E. 2.3).

2.4. Von einem Abbruchobjekt kann gesprochen werden, wenn ein Gebäude technisch oder wirtschaftlich abbruchreif ist.

Wann technische Abbruchreife erreicht ist, lässt sich nicht allgemein sagen, sondern nur aufgrund von Indizien ermitteln. Für technische Abbruchreife sprechen einmal schwere Mängel der Bausubstanz, welche die Statik eines Gebäudes beeinträchtigen oder den gesetzlichen Anforderungen an die Wohnhygiene – wie Kälte- und Hitzedämmung, Schallisolation, Abwehr von Feuchtigkeit, gesundheitsverträgliche Bausubstanzen – zuwiderlaufen. Liegen derartige Mängel vor, ist ein Gebäude häufig unbewohnt (VGr ZH vom 26. August 2009, SB.2009.00016, E. 2.4).

Der Rekurrent hat die Liegenschaft bis zum Verkaufszeitpunkt und darüber hinaus selbst bewohnt. Gemäss dem eingereichten Gutachten der I. befand sich das Gebäude im Verkaufszeitpunkt in einem sanierungsbedürftig bis intakten Zustand. Zudem liegen keine Hinweise auf schwere Mängel vor. Entsprechend ist nicht von einer technischen Abbruchreife des Gebäudes auszugehen.

Wirtschaftlich abbruchreif ist ein Gebäude – ungeachtet seines Zustands – wenn der Eigentümer durch seinen Abbruch und einen nachfolgenden Neubau oder eine andere Nutzung des Bodens eine höhere Rendite erzielen kann, wenn also der absolute Landwert höher ist als der Verkehrswert des Grundstücks im Rahmen der vorhandenen Überbauung. Die Annahme, dass ein wirtschaftliches Abbruchobjekt vorliegt, ergibt sich erst aufgrund einer Renditeberechnung. Eine natürliche Vermutung spricht dafür, dass eine Neuüberbauung nur dann erfolgt, wenn damit – unter Berücksichtigung eines Risikozuschlags – eine höhere Rendite erzielt werden kann als mit der Beibehaltung des Altbaus (vgl. zum Ganzen Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, § 220 N 172; VGr ZH vom 26. August 2009, SB.2009.00016, E. 2.5; Naegeli/Wenger, Der Liegenschaftenschätzer, Zürich 1997, S. 73).

Die Frage, ob ein wirtschaftliches Abbruchobjekt vorliegt, ist in objektiver Weise aus Sicht des Veräusserers zu beurteilen. Massgebend ist, ob der Veräusserer einen Erlös verlangt und erhalten hat, der über den reinen Landwert hinausgeht und auch noch eine Entschädigung für das Gebäude umfasst (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., § 220 N 173). Die Absichten des Käufers sind dabei irrelevant und lassen keinen Rückschluss auf die Frage zu, ob dem Wohnhaus im Rahmen der Vertragsverhandlungen ein Wert beigemessen wurde oder nicht.

Lässt sich dem rechtsgeschäftlichen Willen der Vertragsparteien nichts Anderes entnehmen, ist vermungsweise davon auszugehen, der Kaufpreis erstreckte sich auf sämtliche dinglich übertragenen Werte und gebe den Verkehrswert all dieser Werte wieder. Es obliegt der Steuerverwaltung, darzulegen, dass das Gebäude nicht Bestandteil des Veräusserungserlöses bildete. Die Tatsache, dass die Steuerbehörde in der Regel keinen Zugang zu den für die Beweisführung notwendigen Dokumenten

hat, rechtfertigt für sich allein noch keine Umkehr der Beweislast, ist die Beweisführung doch grundsätzlich möglich (vgl. zum Ganzen VGr ZH vom 28. August 2003, SB.2003.00017, E. 2a; VGr ZH vom 26. August 2009, SB.2009.00016, E. 2.5).

2.5. Die Steuerverwaltung führt anlässlich der Verhandlung aus, dass der reine Landwert (ohne Gebäude) der Parzelle Nr. 1 GB G. fast gleich hoch sei wie der im Kaufvertrag vereinbarte Kaufpreis und das Gebäude wegen des Kongruenzprinzips nicht zu beachten sei. Die Sicht des Veräusserers spiele bei der Beurteilung, ob ein wirtschaftliches Abbruchobjekt vorliege, keine Rolle. Ebenfalls irrelevant sei, was der Käufer nach dem Kauf mit dem Grundstück macht. Zur Eruierung, ob ein Gebäude wirtschaftlich abbruchreif ist, stelle man einzig auf Zahlen ab und setze den Landwert des Statistischen Amtes ins Verhältnis zum erzielten Verkaufspreis.

Der Vertreter des Rekurrenten bringt an der Verhandlung u. a. vor, die angestellte Gegenüberstellung von effektivem Kaufpreis und durchschnittlichem Landwert vermöge nicht zu überzeugen, da die Steuerverwaltung den Preis von gleichen oder ähnlichen Objekten und nicht einfach den Durchschnittspreis hätte nehmen dürfen. Im massgebenden Jahr 2020 hätten mindestens zwei sehr teure Objekte die Hand gewechselt (vgl. «Durchschnitts- und Höchstpreise für Bauland nach Gemeinden in Fr./m²» des Statistischen Amtes), was bei 10 Handänderungen im Jahr den Quadratmeterpreis nach oben verfälsche. Beim Land des Rekurrenten handle es sich um ein Durchschnittsobjekt, mit dem sich kein Höchstpreis erzielen lasse. Vor diesem Hintergrund könne sich die Steuerverwaltung für das «durchschnittliche Land» nicht einfach auf den nahe beim Höchstpreis liegenden Durchschnittspreis berufen.

2.6. Aus dem eingereichten Gutachten der I. geht hervor, dass der Zustand des Gebäudes sanierungsbedürftig-intakt ist, der Ausbaustandard veraltet ist und dass gewisse Teile zu ersetzen sind. Dies ist bei einem Gebäude mit Baujahr 1955 zu erwarten und ist nicht aussergewöhnlich. Es finden sich jedoch keine Hinweise dafür, dass es sich beim Gebäude um ein Abbruchobjekt handeln soll.

Im Detail lässt sich im Gutachten ausser der Spanne der Grundstückspreise (publiziert vom Statistischen Amt BL) nichts verifizieren. Es ist nicht nachvollziehbar, wie der Bewertende die einzelnen Elemente (z. B. Gebäude-Grunddaten, Zustandsbeurteilung, Ausbaustandard, Mikrolage) gewichtet hat und wie sich der Verkehrswert von Fr. 1'615'000.– herleitet. Daher kann dem Gutachten kein grosses Gewicht beigemessen werden.

2.7. Gemäss Kaufvertrag vom 6. April 1984 hat der Rekurrent die Parzelle Nr. 1 GB G., haltend 1'087m² mit Wohnhaus und Garage erworben. Mit Vertrag vom 4. November 2020 hat er die Liegenschaft Nr. 1 GB G., haltend 1'082m², wieder veräussert. Demnach hat der Rekurrent das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück erworben und veräussert (abgesehen von den abgetretenen 5m²).

Aus dem Kaufvertrag vom 4. November 2020 geht hervor, dass es der Verkäuferschaft gestattet ist, das Kaufobjekt bis zum 31. Dezember 2020 im Sinne einer Gebrauchsleihe unentgeltlich zu nutzen, die Verkäuferschaft der Käuferschaft für alle während der Gebrauchsleihe durch von ihr oder von ihr beauftragte Dritte verursachte oder aufgrund einer unsorgfältigen Nutzung entstandene Schäden voll haftbar ist und die Verkäuferschaft während der Gebrauchsleihe keine baulichen Veränderungen am Kaufobjekt vornehmen darf. Zudem übergibt die Verkäuferschaft der Käuferschaft per 31. Dezember 2020 sämtliche Hausakten (Schlüssel, Pläne, Versicherungspolice etc.). Dem Vertreter des Rekurrenten ist zuzustimmen, wenn er daraus folgert, dass die genannten Vertragsbestimmungen nur dann Sinn machen, wenn von einer Weiternutzung der Gebäude ausgegangen wird.

Im Ergebnis erschliesst sich aus den Vertragsunterlagen, dass die Bauten im Kaufpreis enthalten sind. Der Kaufvertrag ist öffentlich beurkundet, was nach Art. 9 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210) die Vermutung der Richtigkeit nach sich zieht. Es liegt an der Steuerverwaltung, den Gegenbeweis zu erbringen, dass nicht mit dem Gebäudewert gerechnet wurde und der Landwert die einzige Bemessungsgrundlage des Verkaufs war.

2.8. Die Steuerverwaltung stellt zur Beurteilung, ob ein wirtschaftliches Abbruchobjekt vorliegt, eine Vergleichsrechnung an, indem sie die Anzahl Quadratmeter der Parzelle Nr. 1 mit dem im Jahr 2020

durch das Statistische Amt ermittelten Durchschnittswert pro Quadratmeter multipliziert. Wenn der absolute Landwert höher ist als der Verkehrswert des Grundstücks im Rahmen der vorhandenen Überbauung, handelt es sich der Steuerverwaltung zufolge um ein wirtschaftliches Abbruchobjekt. Bei dieser Vergleichsrechnung kann es sich bestenfalls um einen Anhaltspunkt dafür handeln, dass einer Baute bei der Festsetzung des Kaufpreises kein Wert beigemessen wurde. Ein verbindlicher Rückschluss lässt sich damit aber nicht ziehen.

Es liegt in der Natur der Sache, dass ältere Gebäude einerseits sanierungsbedürftiger sind als neuere und andererseits oft auch mehr Umschwung haben. Aufgrund der heutzutage angestrebten verdichteten Bauweise und den geänderten Bedürfnissen der Bevölkerung werden ältere überbaute Grundstücke oft nicht in gleicher Weise weitergenutzt und es erfolgt z. B. eine Aufstockung, eine Umnutzung oder ein Abriss des Gebäudes. Daher könnte man bei älteren Gebäuden praktisch immer von einem wirtschaftlichen Abbruchobjekt ausgehen, wenn auf rein formale Vergleichsrechnungen abgestellt würde.

Zentral für die Beurteilung, ob wirtschaftliche Abbruchreife vorliegt, ist die Sicht des Verkäufers (vgl. Ziff. 2.4). Diese hat die Steuerverwaltung im vorliegenden Fall komplett ausgeblendet. Es mag unter Umständen schwierig sein, den Willen eines Verkäufers zu eruieren. In solchen Fällen ist aufgrund von objektiven Umständen auf die subjektive Absicht zu schliessen.

Gemäss den vorliegenden Rechnungen hat der Rekurrent im Juli 2020 eine neue Balkontüre sowie ein neues Fenster im Wert von Fr. 5'597.85 einbauen lassen. Am 6. November 2020 – notabene nach der Unterzeichnung des Kaufvertrages – hat der Rekurrent bei der Ölheizung eine Brennerrevision durchgeführt und defekte Teile ausgewechselt. Schliesslich hat er im Dezember 2020 Heizöl im Betrag von Fr. 797.30 einfüllen lassen. Ein Grundstücksverkäufer tätigt diese Aufwendungen nachvollziehbarerweise nur dann, wenn er davon ausgeht, dass es sich beim Wohnhaus nicht um ein Abbruchobjekt handelt und dieses weiterhin bewohnt wird.

2.9. Aufgrund der Vertragsausgestaltung (vgl. Ziff. 2.7) und den getätigten Renovationen in das Wohnhaus ist davon auszugehen, dass aus Sicht des Verkäufers kein Abbruchobjekt vorliegt. Demnach ist im Rahmen der Berechnung des Verkehrswertes vor 20 Jahren der Parzelle Nr. 1 GB G. ein Gebäudewert zu berücksichtigen. Sowohl beim Kauf als auch beim Verkauf der Parzelle bildeten das Wohnhaus und die Garage Gegenstand der vertraglichen Preisbestimmung, womit das Kongruenzprinzip gewahrt ist.

Aufgrund des Ausgangs des Verfahrens erübrigt es sich, auf das Vorbringen des Vertreters einzugehen, wonach bei der Berechnung des Durchschnittspreises in G. im Jahr 2020 (auf Grundlage der Bodenpreisstatistik des Statistischen Amtes BL) einzelne Handänderungen, welche nach oben ausreissen, auszunehmen seien, da diese den Durchschnittswert nach oben verfälschen würden.

3. Weiter unterliegt der Beurteilung, ob nebst dem Verkehrswert vor 20 Jahren auch Handänderungssteuern und Gebühren, welche beim Erwerb angefallen sind, als Gestehungskosten zu berücksichtigen sind.

3.1. Der Erwerbspreis ist vorliegend entweder nach dem Verkehrswert vor 20 Jahren oder nach dem tatsächlich nachgewiesenen höheren Erwerbspreis zu bestimmen. Weitere alternative Bewertungsmethoden lässt das Gesetz nicht zu (vgl. § 77 Abs. 3 StG). Indem der Rekurrent auf den Verkehrswert vor 20 Jahren abstellt und gleichzeitig vor dem Jahr 2000 in das Grundstück getätigte Investitionen in Abzug bringen möchte, strebt er eine nichtexistierende Mischform der beiden Varianten an.

3.2. Wird bei Altbesitz anstelle des tatsächlichen Erwerbspreises auf einen Ersatzwert vor einer bestimmten Anzahl an Jahren abgestellt, wird nur der Wertzuwachs besteuert, der innerhalb dieser Zeitspanne entstanden ist, weshalb auch nur diejenigen Aufwendungen abziehbar sind, die während dieser Zeitspanne getätigt worden sind (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterheld, a.a.O., § 11 N 5).

Mit dem Verkehrswert vor 20 Jahren sind alle Gestehungskosten, die älter als 20 Jahre sind (vom Verkaufszeitpunkt gerechnet), abgegolten. Die steuerpflichtige Person kann nur noch zusätzliche Gestehungskosten geltend machen, die weniger als 20 Jahre alt sind und nicht bereits im Verkehrswert vor 20 Jahren enthalten sind (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 220 N 116; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterheld, a.a.O., § 10 N 127).

3.3. Im Ergebnis beruft sich der Rekurrent auf den Verkehrswert vor 20 Jahren, womit die vor dem Bewertungsstichtag im Jahr 2000 angefallenen Gestehungskosten bereits in diesem Ersatzwert enthalten sind.

4. Nach dem Ausgeführten wird der Rekurs im Sinne der Erwägungen gutgeheissen und die Angelegenheit an die Steuerverwaltung zur Neuveranlagung unter Berücksichtigung der Gebäudewerte zurückgewiesen.

4.1. Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 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]). Eine Rückweisung entspricht prozessual einem vollen Obsiegen (vgl. BGE 137 V 210, E. 7.1, m.w.H.), dementsprechend sind die vorliegenden Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 3'500.– der Steuerverwaltung aufzuerlegen. Der bereits geleistete Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 3'500.– ist dem Rekurrenten zurückzuerstatten.

4.2. 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. In der Honorarnote vom 19. August 2022 macht der Vertreter des Rekurrenten eine Parteientschädigung von Fr. 7'689.89 geltend, wobei er 20.03 Stunden zu einem Ansatz Fr. 350.– verrechnet. Der gerichtlich anerkannte Stundensatz für Anwälte beträgt Fr. 250.– (vgl. Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 17. Juni 2009, publ. in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Bd. XIX, S. 559 ff.), weshalb die Honorarnote diesbezüglich entsprechend anzupassen ist. Unter Berücksichtigung des Aufwands für die heutige Hauptverhandlung wird die Parteientschädigung auf Fr. 6'063.10 festgelegt (22 Stunden à Fr. 250.– inkl. Auslagen und MWST).

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen und die Angelegenheit an die Steuerverwaltung zur Neuveranlagung unter Berücksichtigung der Gebäudewerte zurückgewiesen.
2. ...
3. ...
4. ...