

## Entscheide

### Besteuerung eines Gartenhauses

#### Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft KGVVE vom 15. Oktober 2008

*Nur wenn es sich beim fraglichen Gartenhaus um ein Grundstück im Sinne des Gesetzes handelt und daran Eigentum oder Nutzniessung oder ein diesen gleichgestelltes dingliches oder persönliches Recht besteht, rechtfertigt sich eine Besteuerung als Liegenschaft und begründet bei ausserhalb wohnhaften Personen eine Steuerhoheit aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit. Entgegen der früheren Praxis ist ein alleiniges Abstellen auf den Wert des jeweiligen Gartenhauses nicht richtig.*

#### Sachverhalt:

A. Die im Kanton X wohnhaften Ehegatten A. und B. C. sind Eigentümer eines in der Gemeinde Y gelegenen Gartenhauses. Der Boden, auf welchem sich das Gartenhaus befindet, steht im Eigentum der Pflanzlandstiftung, welche der XX unterstellt ist, und wird vom Familiengärtnerverein D bewirtschaftet. Die Ehegatten A. und B. C. sind Mitglieder des FGV D.

Mit Veranlagungsverfügung zur Staatssteuer 2005 vom 22. März 2007, welche die formell mangelhafte Verfügung vom 2. Februar 2007 ersetzte, wurden die Ehegatten A. und B. C. aufgrund der sekundären Steuerpflicht im Kanton Basel-Landschaft veranlagt.

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 2. Februar 2007 sowie die Gemeindesteuerveranlagung 2005 erhoben die Ehegatten A. und B. C. mit Schreiben vom 7. Februar 2007 bzw. 29. März 2007 Einsprache.

Mit Einspracheentscheid vom 27. September 2007 wies die Steuerverwaltung die Einsprachen vom 7. Februar 2007 resp. 29. März 2007 ab. Zur Begründung brachte sie im Wesentlichen vor, dass die Leibrente aufgrund ihrer Qualifikation als Soziallast nach dem Reineinkommen zu verteilen sei. Bezüglich des Eigenmietwertes für das Gartenhaus wurde ausgeführt, dass bei Vorliegen eines Brandlagerwertes auch ein Gebäudekatasterwert bestehe, was wiederum eine Besteuerung einer solchen Baute im Kanton Basel-Landschaft auslöse. Für die Bestimmung des Mietwertes für

Gartenhäuser sei unter Berücksichtigung der die persönliche Benützung einschränkenden Besonderheiten Rechnung zu tragen, indem vom geltenden Steuerwert nur zwei Drittel in die Veranlagung einzusetzen seien. Bezüglich der Kirchensteuern wurde geltend gemacht, dass diese in die Zuständigkeit der Gemeinden fallen würden und sich die Pflichtigen an die Gemeinde Y zu wenden hätten.

Gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 27. September 2007 erhoben die Steuerpflichtigen mit Schreiben vom 19. Oktober 2007 Rekurs. Beantragt wurde die richtige Vornahme der Schuldzinsenverteilung, der Verzicht auf die Besteuerung eines Eigenmietwertes für das Gartenhaus in Y, die Aufhebung der Veranlagung der reformierten Kirchensteuern und die Zusprechung einer Aufwandentschädigung aufgrund der wiederholten «Falschbehandlung».

Mit Vernehmlassung vom 15. Februar 2008 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Soweit der Rekurs die Veranlagung der Kirchensteuer betreffe, sei nicht darauf einzutreten, da die Steuerverwaltung nicht die richtige Beschwerdeinstanz sei und eine materielle Behandlung nicht erfolgen könne.

B. Mit Entscheid vom 29. Februar 2008 wies der Präsident des Steuer- und Enteignungsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), den Rekurs ab. Der Entscheid wurde im Wesentlichen damit begründet, dass das aktuell gültige System für die Ermittlung des Eigenmietwertes vom Gebäudekatasterwert ausgehe. Die Höhe des Katasterwertes bestimme den Eigenmietwertbetrag. Den die persönliche Benützung einschränkenden Besonderheiten sei Rechnung getragen worden, indem vom geltenden Steuerwert von Fr. 1'600.– nur zwei Drittel eingesetzt worden seien. Bezüglich der Leibrente wurde darauf hingewiesen, dass die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft in der Leibrente eine Soziallast sehe, welche der Rentensicherung des Empfängers diene. Dies führe dazu, dass in der interkantonalen Steuerauscheidung der Verteilung nach Reineinkommen zu folgen sei. Hinsichtlich der Parteientschädigung wurde darauf hingewiesen, dass gemäss den gesetzlichen Regelungen nur jene Partei eine Parteientschädigung erhalte, welche einen Anwalt oder einen Vertreter beigezogen habe. Vorliegendenfalls würden sich die Pflichtigen selbst vertreten. Zudem würden sie mit allen Begehren unterliegen, weshalb keine Kostenentschädigung zugesprochen werden könne. Bezüglich der Kirchensteuer wurde angeführt, dass diese in der Gemeinde Y zusammen mit der Gemeindesteuer veranlagt werde. Die Einsprache zur Kirchensteuer hätte die Gemeinde Y gemäss der gesetzlichen Regelung in Art. 25 Abs. 1 der Verfassung der Evangelisch-reformierten Kirche der Kirchenpflege von Amtes wegen weiterleiten müssen, was bisher jedoch noch nicht erfolgt sei. In diesem Punkt werde der Rekurs an die Kirchenpflege der reformierten Kirchgemeinde Y überwiesen.

C. Mit Eingabe vom 30. Juni 2008 erhob B. C. Beschwerde beim Kantonsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), mit den Begehren, es sei die bestehende virtuelle Doppelbesteuerung mit Basel-Stadt zu beseitigen, die Leibrenten seien interkantonal nach Lage der Aktiven zu verteilen und auf die Besteuerung eines Eigenmietwertes für das Gartenhaus

in Y sei zu verzichten. Eventualiter sei allenfalls eine Eigenmiete für dieses Gartenhaus von einem Drittel von  $\frac{1}{2}$  einer Eigenmiete für eine Liegenschaft zu Wohnzwecken eine noch vertretbare Variante. Der Entscheid des Präsidenten des Steuergerichts betreffend die Parteientschädigung werde nicht angefochten. Auf die Begründung wird – soweit erforderlich – in den Erwägungen eingegangen.

D. Die Steuerverwaltung liess sich mit Eingabe vom 18. Juli 2008 vernehmen. Beantragt wurde die Abweisung der Beschwerde. Auf die Ausführungen wird – soweit erforderlich – in den Erwägungen eingegangen.

E. Die Vernehmlassung des Präsidenten des Steuergerichts datiert vom 30. Juli 2008. Am Antrag auf Abweisung der Beschwerde wurde festgehalten. Auf die weiteren Ausführungen wird – soweit erforderlich – in den Erwägungen eingegangen.

### *Erwägungen:*

1. Nach § 16 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 wendet das Gericht das Recht von Amtes wegen an. Es prüft insbesondere, ob die Eintretensvoraussetzungen erfüllt sind. Die Beschwerde vom 30. Juni 2008 richtet sich gegen den Entscheid des Präsidenten des Steuergerichts vom 29. Februar 2008 betreffend die Staatssteuer für das Jahr 2005. Dementsprechend ist sie gemäss § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG) vom 7. Februar 1974 bzw. gemäss § 3 der Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 13. Dezember 2004 durch das Kantonsgericht zu beurteilen. Da alle übrigen formellen Voraussetzungen nach §§ 43 ff. VPO erfüllt sind, ist auf die frist- und formgerecht eingereichte verwaltungsgerichtliche Beschwerde des von der strittigen Veranlagungsverfügung betroffenen Beschwerdeführers einzutreten.

2. Gemäss § 45 Abs. 1 VPO können mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung, Unterschreitung oder Missbrauch des Ermessens (lit. a) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts (lit. b) gerügt werden. Die Überprüfung der Angemessenheit einer Verfügung ist hingegen nur in Ausnahmefällen vorgesehen (§ 45 Abs. 1 lit. c VPO). Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss dem seit 1. März 2006 in Kraft stehenden § 45 Abs. 2 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. § 45 Abs. 2 VPO setzt damit die bundesrechtlichen Vorgaben um, wonach im kantonalen Rekurs- und Beschwerdeverfahren betreffend die direkte Bundessteuer gemäss Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden können. Hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern wäre eine solch weitgehende Kontrolle vorinstanzlicher Entscheide gemäss Art. 50 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der

direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 nur für das Rekursverfahren vor Steuergericht, nicht aber für das Beschwerdeverfahren vor Kantonsgericht gefordert. Der Gesetzgeber hat sich jedoch entschieden, die im DBG verlangte Ermessenskontrolle hinsichtlich der direkten Bundessteuer auch auf die Staats- und Gemeindesteuern auszuweiten. Deshalb kann das Kantonsgericht vorliegend auch die Angemessenheit der angefochtenen Verfügungen bzw. Entschiede überprüfen.

3. In materieller Hinsicht ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführer gestützt auf die sekundäre Steuerpflicht im Kanton Basel-Landschaft zu Recht veranlagt worden sind. Unter anderem ist in diesem Zusammenhang strittig, ob die Vorinstanz den Eigenmietwert für das Gartenhaus in Y zu Recht besteuert hat.

Die Vorinstanz führte diesbezüglich im Wesentlichen aus, dass bei Vorliegen eines Brandlagerwertes auch ein Gebäudekatasterwert bestehe, was wiederum die Besteuerung einer solchen Baute im Kanton Basel-Landschaft auslöse. Den die persönliche Benützung einschränkenden Besonderheiten sei dabei Rechnung zu tragen. Dies sei vorliegendenfalls geschehen, indem vom geltenden Steuerwert von Fr. 1'600.— nur zwei Drittel eingesetzt worden seien. Der Beschwerdeführer beantragte dagegen, es sei auf die Besteuerung des Eigenmietwertes zu verzichten.

4.1 Gemäss § 4 StG sind natürliche Personen kraft persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie im Kanton ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben. Einen steuerrechtlichen Wohnsitz hat eine natürliche Person, wenn sie im Kanton wohnt oder ihren gesetzlichen Wohnsitz hat. Von der persönlichen Zugehörigkeit wird die wirtschaftliche Zugehörigkeit unterschieden, welche in § 6 StG geregelt ist. Demnach sind natürliche und juristische Personen unter Vorbehalt von § 6 Absatz 4 bzw. § 6ter Abs. 4 StG kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig, wenn sie unter anderem an im Kanton gelegenen Grundstücken Eigentum, Nutzniessung oder andere, diesen wirtschaftlich gleich zu achtende dingliche oder persönliche Rechte haben (§ 6 Abs. 1 lit. d StG).

4.2 Die Vorinstanz begründete die Steuerpflicht des Beschwerdeführers vorliegendenfalls mit dessen wirtschaftlicher Zugehörigkeit aufgrund von § 6 Abs. 1 lit. d StG. Im Folgenden wird deshalb zu prüfen sein, ob der Beschwerdeführer an einem im Kanton gelegenen Grundstück Eigentum, Nutzniessung oder andere, diesen wirtschaftlich gleichzuachtende dingliche oder persönliche Rechte hat.

5. Zunächst stellt sich die Frage, ob es sich bei dem in Frage stehenden Gartenhaus um ein Grundstück im Sinne des Gesetzes handelt. In einem weiteren Schritt wird zu prüfen sein, ob der Beschwerdeführer daran Eigentum, Nutzniessung oder andere, diesen wirtschaftlich gleichzuachtende dingliche oder persönliche Rechte hat. Beide Voraussetzungen müssen gegeben sein, damit der Beschwerdeführer kraft seiner wirtschaftlichen Zugehörigkeit im Kanton Basel-Landschaft steuerpflichtig sein kann.

5.1 Der Begriff des Grundstücks richtet sich nach Art. 655 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) vom 10. Dezember 1907. Grundstücke im Sinne des Gesetzes sind gemäss Art. 655 Abs. 2 ZGB die Liegenschaften (Ziffer 1), die in das Grundbuch aufgenommenen selbstständigen und dauernden Rechte (Ziffer 2), die Bergwerke (Ziffer 3) und die Miteigentumsanteile an Grundstücken (Ziffer 4). Das Gesetz spricht von Grundstück (und nicht von unbeweglicher Sache), weil es die Grundstücksqualität auch bestimmten Kategorien von Rechten zuspricht (E. M. Belser/C. Rieder, in: Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Herausgeber: Marc Amstutz/Peter Breitschmid/Andreas Furrer/Daniel Girsberger/Claire Huguenin/Markus Müller-Chen/Vito Roberto/Alexandra Rumo-Jungo/Anton K. Schnyder, Zürich 2007, Rz 1 zu Art. 655 ZGB).

5.2 Eine Liegenschaft ist gemäss Art. 3 Abs. 2 der Verordnung betreffend das Grundbuch (GBV) vom 22. Februar 1910 jede Bodenfläche mit genügend bestimmten Grenzen (BGE 123 III 233 E. 1). Die horizontalen Grenzen der Liegenschaft werden durch die Grundbuchpläne (Art. 950 ZGB) und die Abgrenzungen auf dem Grundstück selber angegeben (Art. 668 Abs. 1 und 699 ZGB). Sie sind genügend bestimmt, wenn die Lage einer Liegenschaft aufgrund einer Beschreibung (z. B. bis zum See, bis zum Wald) oder aufgrund ihrer Situation zwischen zwei anderen Liegenschaften bestimmbar ist. Die Liegenschaft ist ein dreidimensionaler Gegenstand und weist auch vertikale Grenzen auf. Alle Liegenschaften, die ganz oder zum grösseren Teil im Grundbuchkreis liegen, müssen in das Grundbuch aufgenommen werden (Art. 3 Abs. 1 GBV; Belser/Rieger, in: Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, a.a.O., Rz 3 zu Art. 655). Das Grundeigentum ergreift die Liegenschaft in ihrem gesamten Bestande, mit allen ihren Bestandteilen, wie Bauten, Pflanzen, Quellen und Grundwasser, jedoch mit Ausschluss der Fahrnisbauten (Art. 677 ZGB) sowie der Fahrnispflanzen (Art. 678 Abs. 1 ZGB; A. Meier-Hayoz, Berner Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Bern 1964, Rz 12 zu Art. 655).

6. Im Unterschied zum Grundeigentum sind Fahrnisbauten in Art. 677 ZGB geregelt. Art. 677 ZGB bestimmt, dass Hütten, Buden, Baracken und dergleichen, wenn sie ohne Absicht bleibender Verbindung auf fremdem Boden aufgerichtet sind, ihren besonderen Eigentümer behalten. Fahrnisbauten werden als bewegliche Sachen behandelt und unterstehen grundsätzlich dem Fahrnisrecht. Mithin werden sie auch nicht ins Grundbuch eingetragen (T. Göksu, in: Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, a.a.O., Rz 1 zu Art. 677). Fahrnisbauten werden nicht vom Akzessionsprinzip (Art. 667 Abs. 2 ZGB) erfasst, teilen nicht das rechtliche Schicksal des Grundstücks, auf dem sie sich befinden, und sind somit sondereigentumsfähig.

Eine Fahrnisbaute (auch Zeitbaute) kann grundsätzlich jede bautechnische Vorrichtung sein, die ober- oder unterirdisch auf einem Grundstück errichtet ist, und nicht nur Gebäude oder Gebäudeteile. Die Abgrenzung zur Dauerbaute erfolgt nach einem subjektiven und einem objektiven Kriterium (BGE 105 II 264 E. 1a; Göksu, in: Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, a.a.O., Rz 3 zu Art. 677 mit weiteren Hinweisen).

Nach dem subjektiven Element muss die Baute ohne Absicht bleibender Verbindung auf fremdem Boden, also nur zu vorübergehenden Zwecken, errichtet worden sein. In erster Linie massgebend ist demnach die Absicht der Beteiligten, insbesondere des Bauherrn, im Zeitpunkt der Errichtung der Baute. Nicht ausgeschlossen ist, dass sich das subjektive Element später wandelt und die Sache zu einer Dauerbaute wird und damit dem Grundeigentümer anfällt, nicht aber der umgekehrte Fall. Ein Provisorium, das sich über mehrere Jahre erstreckt, ist indes möglich; mit Zeitablauf verstärkt sich aber die tatsächliche Vermutung, dass eine Absicht bloss vorübergehender Verbindung nie bestand bzw. im Verlauf der Jahre wegfiel (BGE 100 II 8 E. 2b; Göksu, in: Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, a.a.O., Rz 4 zu Art. 677).

Nach dem objektiven Element ist die Intensität der Verbindung mit dem Boden zu prüfen, insbesondere, ob eine Abtrennung ohne Zerstörung, Beschädigung oder unverhältnismässigen Aufwand möglich ist (Göksu, in: Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, a.a.O., Rz 5 zu Art. 677).

Das Bundesgericht kombiniert die beiden Elemente bei der Qualifikation einer Baute. Eine Baute kann danach aufgrund der starken äusseren Verbindung auch dann als Dauerbaute gelten, wenn die Beteiligten lediglich eine Fahrnisbaute errichten wollten. Der Wille der Beteiligten wird insbesondere bei weniger starken Verbindungen wie Hütten, Buden, Baracken und dergleichen berücksichtigt (BGE 105 II 264 E. 1a, 100 II 8 E. 2b; Göksu, in: Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, a.a.O., Rz 6 zu Art. 677).

Das Vorliegen einer Fahrnisbaute wurde bejaht bei einer Kegelbahn (BGE 96 II 181 E. 3a), bei versetzbaren Stahlbauten, die von der Mieterin auf dem gemieteten Grundstück in der Absicht erstellt wurden, sie bei Beendigung des Mietverhältnisses wieder zu entfernen (BGE 98 II 199 E. 2), einem Holzchalet, das weniger als 50 m<sup>2</sup> Wohnfläche aufwies und auf dem Grundstück des Gemeinwesens auf Zusehen hin erstellt wurde, dagegen verneint bei einem auf vier Steinplatten an derselben Stelle eines Grundstücks während mehreren hundert Jahren stehenden Speicher (BGE 100 II 8 E. 2b), vorfabrizierten Garagen, die sich – einmal aufgestellt – schwer verschieben liessen (BGE 105 II 264 E. 1b), einer rund 80 m langen 11 m hohen Fabrikhalle in vorfabrizierter Bauweise (BGE 92 II 227 E. 2c) sowie einer Berghütte (BGE 81 II 267; Göksu, in: Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, a.a.O., Rz 7 zu Art. 677).

7. In einem ersten Zwischenergebnis ist somit festzuhalten, dass das Grundeigentum die Liegenschaft in ihrem gesamten Bestande, mit allen Bestandteilen wie beispielsweise den Bauten, ergreift (Akzessionsprinzip). Vorliegendenfalls ist das Grundstück, auf welchem das Gartenhaus steht, seit 1929 im Eigentum der Pflanzlandstiftung, welche der Stadtgärtnerei unterstellt ist, und wird seit 1933 vom Familiengärtnerverein D (FGV) bewirtschaftet, bei welchem die Rekurrenten wiederum Mitglieder sind. Dienstbarkeiten, welche vorliegendenfalls von Belang sein könnten, sind keine im Grundbuch eingetragen. Handelt es sich vorliegendenfalls um ein

Grundstück in Form einer festen Baute und somit einer Liegenschaft im Sinne von Art. 655 Ziffer 1 ZGB, so gehört das Gartenhaus wegen des geltenden Akzessionsprinzips grundsätzlich der Pflanzlandstiftung, da diese Eigentümerin des Grundstücks ist, auf welchem das Gartenhaus steht. Die Steuerpflicht des Beschwerdeführers aufgrund der wirtschaftlichen Zugehörigkeit liesse sich in diesem Fall nur mehr dann begründen, wenn der Beschwerdeführer an dem im Kanton gelegenen Grundstück – wenn schon nicht das Eigentum – so zumindest die Nutzniessung oder andere, diesen wirtschaftlich gleich zu achtende dingliche oder persönliche Rechte hätte (§ 6 Abs. 1 lit. d StG).

Wird das Gartenhaus dagegen als Fahrnisbaute im Sinne von Art. 677 ZGB (vgl. E. 6 hiervor) qualifiziert, handelt es sich nicht um ein Grundstück bzw. um eine Liegenschaft im Sinne von § 6 Abs. 1 lit. d StG. Eine Besteuerung des Beschwerdeführers aufgrund der wirtschaftlichen Zugehörigkeit würde deshalb bereits mangels Vorliegens einer der dafür erforderlichen Voraussetzungen entfallen.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass die mögliche Besteuerung des Beschwerdeführers massgeblich davon abhängt, ob es sich bei dessen Gartenhaus um eine Liegenschaft im Sinne von Art. 655 Ziffer 1 ZGB oder um eine Fahrnisbaute im Sinne von Art. 677 ZGB handelt.

8.1 Die Steuerverwaltung hielt in einem Schreiben vom 20. April 1995 betreffend die steuerliche Behandlung von Gartenhäusern fest, dass die klassischen Schrebergartenhäuser Fahrnisbauten seien und daher bewegliches Vermögen bildeten. Bei beweglichem Vermögen könne kein Eigenmietwert berechnet und entsprechend besteuert werden. Wie der Rechtsdienst der Steuerverwaltung Basel-Landschaft im Schreiben vom 10. November 2005 an die FGV D ausführte, lösten Fahrnisbauten, als bewegliches Vermögen, für Eigentümer, welche ihren Wohnsitz ausserhalb des Kantons hätten, keine Steuerpflicht aus. Im Entscheid des Präsidenten des Steuergerichts vom 29. Februar 2008 wurde zudem festgehalten, dass die Bauten unbewegliches Vermögen darstellen würden, wenn es sich in räumlicher und wertmässiger Hinsicht um grössere Objekte handle, welche zur längerfristigen Bewohnung geeignet seien und über einen entsprechend üblichen Komfort wie zum Beispiel über ein Fundament, Kanalisations-, Strom- oder Wasseranschlüsse verfügten. Ausschlaggebend für die Einteilung zum unbeweglichen Vermögen sei auch hier die Absicht der Beteiligten, namentlich der Wille des Bauherrn im Zeitpunkt der Errichtung, die Baute dauernd oder nur vorübergehend mit dem Boden zu verbinden. Dies könne dazu führen, dass die Gartenhäuser den Liegenschaften gleichgestellt würden, welche am Ort der gelegenen Sache zu versteuern seien. Der Mietwert einer selbst genutzten Liegenschaft oder Wohnung werde anhand des Gebäudekatasterwertes festgelegt, wobei sich dieser aus dem Brandlagerwert und einem Zuschlag, dem sogenannten «Katasterprozentsatz für Gebäude», ergebe. Das Bestehen eines Brandlagerwertes ziehe die Existenz eines Gebäudekatasterwertes nach sich. Es entspreche einer langen und unangefochtenen Praxis der Steuerbehörde, dass der Katasterwert eine Besteuerung als Liegenschaft im Kanton Basel-Landschaft aus-

löse. Gestützt wurde diese Aussage im Wesentlichen mit dem Hinweis auf das Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht vom 13. März 1996 (KGE VV Nr. 95/178).

8.2 Soweit sich die Vorinstanzen auf den Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 13. März 1996 (KGE VV Nr. 95/178) berufen, ist darauf hinzuweisen, dass sich der Sachverhalt im zitierten vom vorliegenden Fall insofern unterscheidet, als dass der Boden (auf welchem das Gartenhaus gestanden ist) und das Gartenhaus selbst derselben Person gehörten.

Der Schluss der Vorinstanzen, wonach der Katasterwert auf eine feste Baute schliessen lässt, die einen Steuerwert hat, kann als verkürzte «Formel» des Urteils des Kantonsgerichts (KGE VV Nr. 95/178 vom 13. März 1996) verstanden werden. In jenem Fall mag dies aufgrund des anderen Sachverhalts korrekt, wenn auch missverständlich gewesen sein. Es darf jedoch nicht dazu führen, dass auf die rechtliche Auseinandersetzung (innere und äussere Verbindung bzw. Parteiwille als subjektives Element und äussere Verbindung als objektives Element) im Zusammenhang mit der Definition als Fahrnisbaute oder Dauerbaute verzichtet wird, zumal dies auch wider das Gesetz wäre.

Insgesamt ist somit festzuhalten, dass sich die Vorinstanzen mit der Frage nach der Qualifikation des Gartenhauses als Liegenschaft bzw. Fahrnisbaute sowie deren Folgen für das Eigentum nicht bzw. zu wenig auseinandergesetzt haben. Die Vorinstanz wäre gehalten gewesen, sich das Gartenhaus genau beschreiben zu lassen oder einen Augenschein vorzunehmen, um sich ein Bild davon machen zu können. Allein auf die Katasterschätzung darf nicht abgestellt werden. Käme die Vorinstanz aufgrund der Abklärungen zum Schluss, dass es sich um eine Fahrnisbaute handelt, würde dies keine Steuerpflicht des Beschwerdeführers auslösen. Käme sie dagegen zum Schluss, dass es sich um eine Dauerbaute und damit um eine Liegenschaft bzw. ein Grundstück im Sinne von Art. 655 Ziffer 1 ZGB handelt, so müsste im Weiteren abgeklärt werden, ob der vermeintliche «Eigentümer» daran andere, diesen wirtschaftlich gleichzuachtende dingliche (z. B. Wohnrecht oder Baurecht) oder persönliche Rechte gemäss § 6 Abs. 1 lit. d StG hat. Hat der Beschwerdeführer dagegen bloss eine obligatorische Berechtigung beispielsweise als Mieter, so kann dies keine Steuerpflicht des Beschwerdeführers im Kanton Basel-Landschaft aufgrund der wirtschaftlichen Zugehörigkeit auslösen, da die blosser Mieta nicht als ein den dinglichen Rechten gleichzuachtendes persönliches Recht gewertet werden kann.

8.3 Bei der Qualifikation des Gartenhauses als Fahrnisbaute im Sinne von Art. 677 ZGB bzw. Liegenschaft im Sinne von Art. 655 Ziffer 1 ZGB handelt es sich um unbestimmte Rechtsbegriffe. Ein unbestimmter Rechtsbegriff liegt vor, wenn der Rechtssatz die Voraussetzungen der Rechtsfolge oder die Rechtsfolge selbst in offener, unbestimmter Weise umschreibt und die offenen Formulierungen den Verwaltungsbehörden einen Entscheidungsspielraum gewähren. Die unbestimmten Rechtsbegriffe sind der Auslegung zugänglich. Diese Auslegung durch die Verwal-



tungsbehörden kann von den Verwaltungsgerichten grundsätzlich überprüft werden. Die Verwaltungsgerichte und so auch das Kantonsgericht als Verwaltungsgericht üben aber eine gewisse Zurückhaltung bei der Überprüfung der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe aus, da die Verwaltungsbehörden über ein fachspezifisches Wissen verfügen und näher bei der Sache stehen (Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2002, Rz 445 ff.; KGE VV vom 7. September 2005, 810 04 888, E. 4d/aa). Aus diesem Grund und auch um den Rechtsmittelweg nicht zu verkürzen, rechtfertigt es sich vorliegendenfalls, die Angelegenheit an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen zurückzuweisen. Die Beschwerde wird in diesem Sinne gutgeheissen.

9. Da vorab abzuklären ist, ob der Beschwerdeführer aufgrund seiner wirtschaftlichen Zugehörigkeit überhaupt im Kanton Basel-Landschaft steuerpflichtig ist, kann die Frage, ob die Leibrente von der Vorinstanz zu recht quotenmässig nach Reineinkommen verteilt worden ist, einstweilen offen bleiben.

10.1 Gemäss § 20 Abs. 1 VPO werden im verwaltungsgerichtlichen Verfahren Verfahrenskosten erhoben, die in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt werden. Den Vorinstanzen werden gemäss § 20 Abs. 3 und 4 VPO keine Verfahrenskosten auferlegt, ausser wenn die kantonalen Behörden gemäss dem Verwaltungsverfahrensgesetz Basel-Landschaft (VwVG BL) vom 13. Juni 1988 und die Gemeinden das Kantonsgericht in Anspruch nehmen. Die Verfahrenskosten gehen deshalb zu Lasten der Gerichtskasse.

10.2 Nach § 21 Abs. 1 VPO kann einzig der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Anwalts eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Da der Beschwerdeführer nicht anwaltlich vertreten ist, werden die ausserordentlichen Kosten wettgeschlagen.

11. Gemäss Art. 90 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht (BGG) vom 17. Juni 2005 ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht zulässig gegen Entscheide, die das Verfahren abschliessen. Selbständig eröffnete Zwischenentscheide sind – mit Ausnahme der Zwischenentscheide über die Zuständigkeit und über Ausstandsbegehren (vgl. Art. 92 BGG) – nur mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten anfechtbar, wenn sie einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken können (Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung handelt es sich bei einem Rückweisungsentscheid an den Versicherungsträger zur Aktenergänzung und anschliessenden Neuverfügung nicht um einen Endentscheid, sondern um einen Zwischenentscheid im Sinne von Art. 93 Abs. 1 BGG. Dies gilt auch für einen Rückweisungsentscheid, mit dem eine materielle Teilfrage (z.B. eine von mehreren materiellrechtlichen Anspruchsvoraussetzungen) beantwortet wird (BGE 133 V 481 f. E. 4.2).

Beim vorliegenden Rückweisungsentscheid handelt es sich somit um einen Zwischenentscheid im Sinne des BGG. Demnach ist gegen ihn eine Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht nur unter den in Art. 93 Abs. 1 BGG genannten Voraussetzungen zulässig. Ob diese erfüllt sind, entscheidet das Bundesgericht. Die nachstehende Rechtsmittelbelehrung erfolgt unter diesem ausdrücklichen Vorbehalt.

*Demgemäss wird erkannt:*

1. In Gutheissung der Beschwerde wird der Entscheid Nr. 510 07 55 des Präsidenten des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 29. Februar 2008 aufgehoben und die Sache zur Neuurteilung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft zurückgewiesen.
2. ...
3. ...