

# Grundstückgewinnsteuer

## Gesetzliches Grundpfand und Rechtsmittel

### Entscheidung des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 17. April 2015

*Ein im Grundbuch rechtmässig eingetragenes gesetzliches Grundpfandrecht für eine ausstehende Grundstückgewinnsteuer belastet den jeweiligen Pfand Eigentümer. Dieser muss sich gegen eine zwar rechtskräftige, aber wegen unbekanntem Auslandsaufenthalt unangefochten gebliebene Veranlagung zur Wehr setzen können, indem wertvermehrende Investitionen des damaligen Veräusserers noch nachträglich als Gestehungskosten zum Abzug zugelassen werden. Die besonderen Umstände des Einzelfalles rechtfertigen ein solches Vorgehen, auch wenn keine gesetzliche Regelung dies explizit so vorsieht, es sich also um eine richterliche Lückenfüllung handelt.*

#### *Sachverhalt:*

1. Mit Verfügung der Grundstückgewinnsteuer vom 19. September 2013 wurde unter Geltendmachung des gesetzlichen Grundpfandrechts gegenüber den Käufern der Parzelle Nr. 1 GB A (Parzelle) eine Grundstückgewinnsteuer in Höhe von CHF 270'378.– veranlagt.

2. Mit Einsprache vom 21. Oktober 2013 erhob der Vertreter mit dem Begehren, die Veranlagungsverfügung der Grundstückgewinnsteuer sei auf CHF 0.– festzusetzen, Einsprache. Zur Begründung machte er geltend, gemäss Aufstellung des Architekten würden von den investierten CHF 1'919'980.40 ein Betrag von CHF 1'598'130.30 auf Arbeiten wertvermehrender Natur entfallen. Im Kaufpreis sei Mobiliar im Wert von CHF 247'920.– enthalten, welches nicht der Grundstückgewinnsteuer unterliege. Weiter sei die Handänderungssteuer für den Verkauf im Jahr 2012 in Höhe von CHF 39'375.– nicht in Abzug gebracht worden. Schliesslich hätten die Rekurrenten CHF 600.– für die Errichtung eines Vorvertrages bezahlt, welche als Verkaufskosten ebenfalls abzuziehen seien.

3. Mit Einsprache-Entscheidung vom 12. November 2014 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Zur Begründung führte sie aus, aufgrund des Preissegments, in welchem sich die Liegenschaft befinde und der damit verbundenen wertsteigernden Eigenheit von Sanierungen sei man bereit, kulanterweise und unpräjudiziell von einer wertvermehrenden Komponente der belegten Kosten im Umfang von 1/3 auszugehen, so dass unter dem Titel wertvermehrende Aufwendungen CHF 639'993.45.– (CHF 1'919'980.40 x 1/3) zum Abzug zuzulassen seien. Was das im Kaufpreis enthaltene Mobiliar betreffe, sei im Grundsatz der Ansicht der Rekurrenten zu folgen, dass Fahrnis nicht der Grundstückgewinnsteuer unterliege. Das

Mobiliar werde seitens der Rekurrenten mittels einer nicht unterzeichneten Liste ohne weitere Belege mit CHF 247'920.– bewertet, so dass vom im Kaufvertrag namentlich erwähnten Fahrnis auszugehen sei. Unter Berücksichtigung der von den Rekurrenten genannten Neu- resp. Kaufpreisen gemäss Liste ergebe sich ein Total von CHF 112'640.–. Aufgrund der Plausibilität der Höhe des Preises des Inventars in Relation zum Kaufpreis der Liegenschaft, aber auch unter Berücksichtigung einer gewissen Zeitentwertungskomponente könnten ½ davon, d.h. CHF 56'320.– berücksichtigt werden. Die Handänderungssteuer in Höhe von CHF 39'375.– sei ebenfalls zum Abzug zuzulassen. Dasselbe gelte für die Fertigungskosten in Höhe von CHF 600.– für die Errichtung des Vorvertrages. Somit würden sich die Gestehungskosten neu auf CHF 2'875'692.45 (Erwerbspreis: CHF 2'100'000.– + Erwerbsunkosten: CHF 26'737.– + Verkaufunkosten: CHF 108'962.– + wertvermehrnde Aufwendungen: CHF 639'993.45.–) belaufen, so dass unter Berücksichtigung des um das Mobiliar verminderten Veräusserungspreises von CHF 3'093'680.– (CHF 3'150'000.– ./ CHF 56'320.–) ein Grundstücksgewinn von CHF 217'987.50 (CHF 3'093'680.– ./ CHF 2'875'692.45) resultiere, was bei einem Steuersatz von 25% und einen Kurzfristenzuschlag von 13.33% zu einer Grundstücksgewinnsteuer von CHF 61'744.95 (recte: CHF 61'761.30) führe.

4. Mit Eingabe vom 15. Dezember 2014 erhob der Vertreter mit den Begehren, 1. Es sei der Einsprache-Entscheid aufzuheben und die Grundstücksgewinnsteuer auf CHF 0.– festzusetzen, 2. Eventualiter sei der Einsprache-Entscheid aufzuheben und die Angelegenheit zur erneuten Beurteilung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen, 3. Unter o/e-Kostenfolge, Rekurs. Zur Begründung machte er geltend, die Steuerverwaltung unterlasse es, in ihrem Einsprache-Entscheid konkret darzulegen, welche Positionen sie als wertvermehrnd erachte. Damit habe sie ihre Begründungspflicht verletzt, so dass der Entscheid bereits aus diesem Grund aufzuheben sei. Bei dem von der Steuerverwaltung beigezogenen Merkblatt handle es sich um ein Instrument, welches nicht dazu diene, die Grundstücksgewinnsteuern zu berechnen. Vielmehr sei dieses Merkblatt dazu gedacht, die Abzüge für werterhaltende Arbeiten bei der Einkommenssteuer zu bestimmen. Dass es sich bei der überwiegenden Zahl der in der Aufstellung des Architekten aufgeführten Arbeiten um wertvermehrnde Investitionen handle, ergebe sich daraus, dass an der Liegenschaft kaum Unterhaltsbedarf bestanden habe. Dem Verkäufer sei es darum gegangen, die Liegenschaft in ein Luxusobjekt umzubauen, um sie mit möglichst viel Gewinn verkaufen zu können. Welche Positionen der ausgeführten Arbeiten er bei seinen Einkommenssteuern geltend gemacht habe, sei unbekannt.

5. Mit Vernehmlassung vom 20. Januar 2015 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, die Veranlagungsverfügung der Grundstücksgewinnsteuer sei dem steuerpflichtigen Veräusserer wegen unbekanntem Auslandsaufenthalt mittels Publikation im Amtsblatt rechtsgültig eröffnet worden. Nach Rechtskraft könne dieselbe materiell grundsätzlich nicht mehr geändert werden, da das Veranlagungsverfahren abgeschlossen sei. Im Bezugsverfahren habe mangels Bezahlung der Grundstücksgewinnsteuer auf das gesetzliche Grundpfandrecht gegriffen werden müssen, wonach die Erwerber mit ihrer erwor-

benen Liegenschaft für den ausstehenden Grundstücksgewinnsteuerbetrag haften würden. Aus reinen Billigkeitsgründen werde in der Praxis den Erwerbern die Veranlagung mitgeteilt, auf welche sich das Grundpfand abstütze. Es handle sich dabei indes nicht um eine eigentliche Eröffnung. Es werde ihnen bloss Gelegenheit gegeben, sich dazu zu äussern. Dies beinhalte auch ausnahmsweise die Möglichkeit, auf grobe Mängel in der Veranlagung hinzuweisen. Es handle sich dabei um einen aussergesetzlichen Rechtsbehelf, bestehe doch keine gesetzliche Grundlage, die rechtskräftige Veranlagung wieder vollständig neu zu hinterfragen. Vorliegend seien im angefochtenen Einsprache-Entscheid die groben Mängel bereits behoben worden.

6. Mit Verfügung des Steuergerichts vom 1. April 2015 wurde der Antrag auf Befragung des Architekten als Zeuge gutgeheissen. Gleichzeitig wurde dem Vertreter Frist zur Einreichung der definitiven Bauabrechnung, der Zahlungsnachweise sowie der Baugesuchsunterlagen angesetzt.

7. Mit Eingabe vom 15. April 2015 reichte der Vertreter eine vom Architekten erstellte nachträgliche Bauabrechnung von 13. April 2015, welcher wertvermehrende Positionen in Höhe von CHF 1'788'333.55 zu entnehmen waren, sowie Zahlungsbelege ein.

8. a) Anlässlich der heutigen Verhandlung wurde der Architekt, welcher eine nachträgliche Bauabrechnung vom 16. April 2015 einreichte, welcher wertvermehrende Positionen in Höhe von CHF 1'576'660.30 zu entnehmen waren, als Zeuge einvernommen. Er führte aus, er habe die gesamte Planung und Bauleitung für den Verkäufer der Parzelle gemacht. Der Umbau sei ab dem Jahr 2008 erfolgt und habe rund 1 ½ Jahre gedauert. Ein Baugesuch habe man keines eingereicht, da lediglich Arbeiten innerhalb der Gebäudehülle vorgenommen worden seien. Auf die Frage, wie er sich die Differenz zwischen der seitens der Basellandschaftlichen Gebäudeversicherung (BGV) nach dem Umbau vorgenommenen Neuschätzung vom 25. März 2010, welche einen Mehrwert von CHF 632'880.– ausweise und den von ihm berechneten Mehrwert erkläre, führte der Zeuge aus, er könne nur sagen, dass seine Zahlen stimmten und die Beträge gemäss Bauabrechnung vom Verkäufer bezahlt worden seien. Man habe sehr viele Arbeiten ausgeführt, wobei für den Verkäufer nur das Beste gut genug gewesen sei.

b) Die Parteien hielten an ihren Anträgen fest. Präzisierend beantragte die Steuerverwaltung, auf den Rekurs sei nicht einzutreten. Zur Begründung führte sie aus, durch die Publikation im Amtsblatt sei die Grundstücksgewinnsteuer in Rechtskraft erwachsen, so dass man vorliegend nicht mehr im Veranlagungs- sondern im Steuerbezugsverfahren sei. In diesem dürften nur noch die Einwendungen der Verjährung, der Tilgung oder des Erlasses der Schuld geltend gemacht werden. Folglich sei auch der Einsprache-Entscheid aufzuheben, was zu einer reformatio in peius (Schlechterstellung) führe. Der Vertreter der Rekurrenten wies ergänzend darauf hin, dass man sich vorliegend im ordentlichen Rechtsmittelverfahren befinde, sei den Rekurrenten doch eine Veranlagungsverfügung mit entsprechender Rechtsmittelbelehrung eröffnet worden. Die gegenüber dem Verkäufer eröffnete Veranlagung

wirke nicht gegenüber den Rekurrenten, da sich dieselben ansonsten gar nie dagegen wehren könnten, was unzulässig wäre.

### *Erwägungen:*

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall CHF 8'000.– 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. Vorab ist auf den Einwand des Vertreters, wonach der angefochtenen Einsprache-Entscheid der Steuerverwaltung ohne rechtsgenüglihe Begründung ergangen sei, einzugehen.

a) Im Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) drückt sich ein zentraler Gehalt prozeduraler Fairness aus. Das rechtliche Gehör dient funktional einerseits der Sachverhaltsabklärung, andererseits ist es ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht. Rechtsprechung und Lehre haben aus dem verfassungsrechtlichen Gehörsanspruch verschiedene Teilgehalte abgeleitet: den Anspruch auf vorgängige Äusserung und Mitwirkung im Verfahren, das Recht auf Akteneinsicht, auf Entscheidbegründung und auf Rechtsbeistand (vgl. Kiener/Rütsche/Kuhn, Öffentliches Verfahrensrecht, N 226). Aus dem Anspruch der Parteien auf Begründung erwächst den Behörden die Pflicht, die Vorbringen tatsächlich zu hören, sorgfältig und ernsthaft zu prüfen und bei der Entscheidfindung zu berücksichtigen. Die Behörde muss jedoch nicht alle vorgebrachten Argumente würdigen, sondern darf sich auf die Prüfung der entscheidwesentlichen Argumente beschränken. Die Begründungsdichte genügt den verfassungsrechtlichen Standards, wenn sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheides Rechenschaft ablegen und diesen in voller Kenntnis der Sachlage gegebenenfalls anfechten kann (vgl. Kiener/Rütsche/Kuhn, a.a.O., N 237 ff.). Die Konsequenz einer Verletzung des Gehörsanspruchs ist grundsätzlich die Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Aufgrund der formellen Natur gilt dies unabhängig davon, ob der Entscheid in einem korrekten Verfahren anders oder gleich ausgefallen wäre (Häfelin/Haller/Keller, Bundesstaatsrecht, N 839).

b) Die Steuerverwaltung hat dem Steuerpflichtigen gemäss § 123 Abs. 3 StG ihren begründeten Entscheid schriftlich und mit einer Belehrung über die Rechtsmittel zu eröffnen. Die Rechtsprechung des Bundesgerichts bejaht seit 1970 einen Begründungszwang selbst dann, wenn keine entsprechende gesetzliche Norm vorliegt, denn es entspreche allgemeinen rechtsstaatlichen Prinzipien, dass dem Rechtssuchenden die Entscheidungsgründe eröffnet würden (vgl. Jürg Stadelwieser, Die Eröffnung

von Verfügungen, Diss. St. Gallen, 1994, S. 186 f.). Während es nach gängiger Praxis genügt, beim Erlass der Veranlagung die Abweichungen von der Deklaration aufzuzeigen, muss der Entscheid der Steuerverwaltung eine Begründung enthalten. Die Begründung hat die rechtlichen und tatsächlichen Erwägungen der Behörde aufzuzeigen, aufgrund derer der Entscheid getroffen wurde. Sie muss es dem Steuerpflichtigen ermöglichen, die Erfolgchancen und die Kostenrisiken eines weiteren Rechtsmittelverfahrens abzuschätzen (vgl. Ziegler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 123 N 10; Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 14. Dezember 2007, 510 07 45, E. 3, [www.bl.ch/steuergericht](http://www.bl.ch/steuergericht)). Die Behörde muss sich zwar wie dargetan nicht zu allen Rechtsvorbringen einer Partei äussern, sie darf sich vielmehr auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken, aber je komplexer die Sach- und Rechtslage ist, desto höhere Anforderungen werden an die Begründungspflicht gestellt (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGE] 129 I 232, E. 3.3).

c) Die Festlegung der Grundstückgewinnsteuer unter Geltendmachung des gesetzlichen Grundpfandrechts gegenüber den Käufern ist im vorliegenden Fall komplex und erfordert eine Begründung, die auf den Einzelfall eingeht. Dies gilt umso mehr, als der Vertreter eine sorgfältig verfasste Einsprache eingereicht hat, in welcher er seine Standpunkte eingehend dargetan und mit Belegen untermauert hat. In ihrem Einsprache-Entscheid vom 12. November 2014 geht die Steuerverwaltung nach einer kurzen Darstellung des Sachverhalts sowie der Erwähnung einiger Argumente des Vertreters in den Erwägungen eingehend auf dessen Argumentation ein. Aus dieser Überprüfung, in welcher sich die Steuerverwaltung mit der Festlegung der Grundstückgewinnsteuer auseinandersetzt, ist deutlich erkennbar, wieso sie zu ihrem Schluss kommt. Insbesondere wird klar, aus welchen Gründen die diversen Korrekturen zugunsten der Rekurrenten vorgenommen wurden. Auch die Begründung, wieso die Steuerverwaltung ermessensweise 1/3 der investierten Kosten als wertvermehrende Aufwendungen zum Abzug zuliess, ist nachvollziehbar. Diese Erkenntnis führt denn auch dazu, dass eine Verletzung des rechtlichen Gehörs nicht feststellbar ist, zumal es dem Vertreter möglich war, auf Grundlage dieses Entscheids einen ausführlichen Rekurs zu verfassen, was ihm bei einem unzureichend begründeten Entscheid kaum gelungen wäre.

3. In materieller Hinsicht unterliegt der Beurteilung, ob die Steuerverwaltung den Pfand Eigentümern zu Recht eine Grundstückgewinnsteuer auferlegt hat.

4. Vorab stellt sich die Frage, ob die Steuerverwaltung berechtigt war, auf der Parzelle der Rekurrenten ein Grundpfandrecht in Höhe von CHF 270'378.– einzutragen.

a) Gemäss § 148 lit. b des Gesetzes über die Einführung des Zivilgesetzbuches (EG ZGB) vom 16. November 2006 besteht ein gesetzliches Grundpfandrecht, welches allen anderen Pfandrechten vorgehend, für die Immobiliensteuern gemäss § 70 StG, d.h. für die Handänderungs- und Grundstückgewinnsteuern, ohne Eintragung im Grundbuch. Mit der Teilrevision des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom

10. Dezember 1907 (ZGB) wurde zur Geltendmachung des Grundpfandrechts eine Eintragungspflicht im Grundbuch mit Fristen statuiert. Damit sollte die Publizitätswirkung des Grundbuchs erhöht werden. So schreibt Art. 836 Abs. 2 ZGB in der seit dem 1. Januar 2012 gültigen Fassung vor, dass gesetzliche Pfandrechte von über CHF 1'000.– innert vier Monaten nach Fälligkeit der zugrundeliegenden Forderung im Grundbuch eingetragen werden müssen. Nach Ablauf der Eintragsfrist können sie Dritten, die sich in gutem Glauben auf das Grundbuch verlassen haben, nicht mehr entgegengehalten werden.

b) Das Grundpfandrecht stellt ein Wert- und Verwertungsrecht dar. Es kann nur ausgeübt werden, wenn und soweit der Schuldner die sichergestellte Forderung bei Fälligkeit nicht erfüllt (vgl. Wenk in: Neffzger/Simonek/Wenk, a.a.O., § 70 N 5, mit weiteren Hinweisen). Das Grundpfandrecht untersteht den Regeln der Akzessorietät, d.h. es folgt der Hauptsache, d.h. der Grundstückgewinnsteuerschuld. Geht Letztere durch Bezahlung, Erlass oder Verjährung unter, erlischt auch das Grundsteuerpfandrecht. Wird im Pfandrechtsverfahren die Pfandforderung reduziert, vermindert sich nur die Pfandhaft, die Steuerschuld bleibt in ihrer ursprünglichen Höhe bestehen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. Zürich 2013, § 208 N 10, mit weiteren Hinweisen).

c) Vorliegend wurde mit Verfügung der Grundstückgewinnsteuer gegenüber dem vormaligen Eigentümer bzw. Verkäufer der Parzelle eine Grundstückgewinnsteuer in Höhe von CHF 270'378.– veranlagt. Da der Verkäufer lediglich über einen unbekanntem ausländischen Wohnsitz verfügte, wurde diese Veranlagung im Amtsblatt des Kantons Basel-Landschaft Nr. 23 vom 6. Juni 2013 publiziert, was völkerrechtlich zulässig bzw. gar geboten war (vgl. StGE vom 14. November 2014, 510 14 46, E. 2a). Die Verfügung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Die Steuerschuld wurde nicht bezahlt, so dass die Steuerverwaltung gestützt auf die hiervoor zitierten Normen berechtigt war, das Grundpfandrecht in Höhe von CHF 270'378.– auf der Parzelle der Rekurrenten einzutragen. Entsprechend war die am 25. September 2013 und damit innert der vorgenannten viermonatigen Frist vorgenommene Eintragung des Grundpfandrechts auf der Parzelle der Rekurrenten rechtmässig.

5. Mit Verfügung der Grundstückgewinnsteuer vom 19. September 2013 wurde unter Geltendmachung des gesetzlichen Grundpfandrechts gegenüber den Käufern der Parzelle eine Grundstückgewinnsteuer in Höhe von CHF 270'378.– veranlagt. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, welche Rechtsbehelfe den Rekurrenten im Pfandrechtsverfahren zustehen.

a) Die Steuerverwaltung stellt sich auf den Standpunkt, man sei vorliegend nicht mehr im Veranlagungs- sondern im Steuerbezugsverfahren. In diesem dürften nur noch die Einwendungen der Verjährung, der Bezahlung oder des Erlasses der Schuld geltend gemacht werden. Mit anderen Worten macht sie geltend, die Rechtskraft der gegenüber dem Verkäufer eröffneten Verfügung wirke auch gegenüber den Rekurrenten. Folglich sei auch der Einsprache-Entscheid aufzuheben, was zu einer reformatio in peius (Schlechterstellung) führe. Der Vertreter der Rekurrenten hält dafür,

dass man sich vorliegend im Veranlagungsverfahren und damit im ordentlichen Rechtsmittelverfahren befinde und das Steuergericht entsprechend über volle Kognition verfüge.

b) Dem neuen Grundeigentümer wird die Grundstücksgewinnsteuerveranlagung neu eröffnet, wenn der Kanton sein Grundpfandrecht in Anspruch nimmt, nachdem sich die Steuerforderung beim Pflichtigen als uneinbringlich erwiesen hat. Der neue Eigentümer erhält dadurch Gelegenheit, steuermindernde Gründe vorzubringen und allenfalls ein Rechtsmittel gegen die Veranlagungsverfügung einzulegen (vgl. Christen, Die Grundstücksgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Liestal 1998, S. 219 ff.). Dies entspricht auch der Praxis anderer Kantone. So hat das Obergericht des Kantons Schaffhausen im Entscheid Nr. 66/1999/21 vom 16. Juni 2000 (vgl. [www.obergerichtsentscheide.sh.ch](http://www.obergerichtsentscheide.sh.ch)) erwogen, das Steuergesetz des Kantons Schaffhausen enthalte für das Pfandrechtsverfahren keine ausdrücklichen Regelungen, so dass lückenfüllend allgemeine verfahrensrechtliche Bestimmungen und Grundsätze zur Anwendung gelangten. Insbesondere sei der Anspruch auf rechtliches Gehör zu beachten. Der Dritteigentümer könne im Pfandrechtsverfahren die Voraussetzungen des Pfandrechts bestreiten oder die Tilgung, den Erlass oder die Verjährung der Steuerschuld geltend machen. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung stehe ihm auch das Recht zu, Einwendungen gegen die Steuerforderung zu erheben. Dabei spiele es keine Rolle, ob der Steuerschuldner die betreffenden Einwendungen selbst erhoben oder er dies, aus welchen Gründen auch immer, unterlassen habe. Da der Dritteigentümer mit dem Pfandgrundstück für die Steuerschuld des Pflichtigen einzustehen habe, müssten ihm auch die gleichen Rechte wie diesem zustehen. Der Dritteigentümer solle nicht für Verfahrensfehler oder gar den dolosen Willen des Steuerpflichtigen eintreten müssen. Die Annahme, der Steuerpflichtige werde im Veranlagungsverfahren gleichzeitig auch die Interessen des Pfandeigentümers wahren, treffe jedenfalls nicht immer zu. Weder die Interessen noch die Sorgfalt würden übereinstimmen, wenn der Pflichtige im Veranlagungsverfahren, z.B. mangels eines Wohnsitzes in der Schweiz oder wegen Insolvenz, seine Verfahrensrechte nicht genügend wahre. Das Pfandrechtsverfahren werde damit zu einem zweiten Veranlagungsverfahren (Erw. 2). Auch nach der Praxis des Kantons Zürich kann der Pfandeigentümer Einwendungen gegen die Steuerforderung selbst erheben (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 208 N 45, mit weiteren Hinweisen). Das Bundesgericht hat diese Praxis geschützt und festgehalten, die mit einem Steuergrundpfandrecht beschwerten Eigentümer des Grundpfandes müssten die Möglichkeit haben, in gleicher Weise wie die steuerpflichtige Person gegen die Inanspruchnahme vorzugehen (vgl. BGE 2C\_798/2011 vom 24. August 2012 E. 1.3, unter Verweis auf BGE 2C\_636/2007 vom 7. April 2008 E. 3 und 2P.332/2001 vom 30. April 2002 E. 6).

c) Zusammenfassend ergibt sich somit, dass sich für die von der Steuerverwaltung vertretene Auffassung einer eingeschränkten Prüfung im Pfandrechtsverfahren in Lehre und Rechtsprechung nirgends Anhaltspunkte finden, zumal überdies weder dem Steuergesetz noch dem ZGB und dem EG ZGB irgendwelche Hinweise in diese Richtung zu entnehmen sind. Im Gegenteil kann der Pfandeigentümer im Pfand-



rechtsverfahren dieselben Einwendungen wie der Steuerpflichtige erheben und die Steuerverwaltung und das Steuergericht haben die Angelegenheit im Sinne eines zweiten Veranlagungsverfahrens mit voller Kognition zu überprüfen.

d) Vorliegend muss sich die Steuerverwaltung zudem den Vorwurf des widersprüchlichen Verhaltens entgegenhalten lassen, wenn sie den Rekurrenten die fragliche Grundstücksgewinnsteuerveranlagung vom 19. September 2013 mit ordentlichem Rechtsmittel eröffnet, im anschliessenden Einsprache-Verfahren die Angelegenheit mit voller Kognition prüft und nun im Nachhinein, im Verfahren vor Steuergericht, geltend macht, eigentlich hätte, da man sich im Steuerbezugs- und nicht im Steueranlagungsverfahren befinde, nur noch eine eingeschränkte Prüfung hinsichtlich der Einwendungen der Tilgung, des Erlasses oder der Verjährung der Steuerschuld erfolgen dürfen. Konsequenterweise hätte den Rekurrenten seitens der Steuerverwaltung daher gar keine Veranlagung, sondern vielmehr eine Rechnung über den Betrag von CHF 270'378.– zugestellt werden müssen. Wie aus den vorstehenden Überlegungen hervorgeht, war es indes richtig, den Grundpfand Eigentümern eine Veranlagungsverfügung zuzustellen, welche mit ordentlichen Rechtsmitteln angefochten werden konnte. Gerade der vorliegende Fall zeigt nämlich exemplarisch auf, wie zentral es war, dass sich die Grundpfand Eigentümer wehren konnten, ist doch die Grundstücksgewinnsteuerveranlagung gegenüber dem Verkäufer, da jener lediglich über einen unbekanntem ausländischen Wohnsitz verfügte, im Amtsblatt eröffnet worden und unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Der Verkäufer hatte also keinerlei Einwendungen erhoben, obwohl die Verfügung, wie bereits die im angefochtenen Einsprache-Entscheid vorgenommenen Korrekturen zeigen, mit diversen Mängeln behaftet war.

6. Die vorgenannten, im Einspracheverfahren vorgenommenen Korrekturen, welche zu einer Reduktion der den Pfand Eigentümer auferlegte Grundstücksgewinnsteuer von CHF 270'378.– auf CHF 61'744.95 (recte: CHF 61'761.30) führte, sind nicht mehr umstritten. Offen ist im vorliegenden Verfahren, in welchem Umfang wertvermehrnde Aufwendungen zum Abzug zuzulassen sind.

a) Gemäss § 71 StG unterliegen Gewinne aus Veräusserungen von Grundstücken oder Anteilen an solchen der Grundstücksgewinnsteuer. Nach § 72 Abs. 1 StG begründet jede Veräusserung, mit welcher Eigentum an einem Grundstück übertragen wird, die Steuerpflicht. Unter dem Begriff des Grundstücksgewinnes ist gemäss § 75 Abs. 1 StG derjenige Betrag zu verstehen, um den der Veräusserungspreis die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt.

b) Nach § 78 StG gelten als Aufwendungen u.a. Kosten für Bauten, Umbauten, Bodenmeliorationen und andere dauernde Verbesserungen, die eine Werterhöhung des Grundstücks bewirkt haben (lit. a) und Kosten für Grundeigentümerbeiträge für den Anschluss des Grundstückes an Strassen und öffentliche Werke (lit. b). Wertvermehrend sind jene Aufwendungen, die den für den Marktwert des Grundstücks massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Zustand desselben über jenen Stand hinaus verbessern, in welchem das Grundstück zur Zeit des letzten steuerlich mass-



gebenden Erwerbs war (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht B. 1, 9. A. Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 22 N 51). Die wertvermehrenden Aufwendungen werden in § 78 StG grundsätzlich abschliessend aufgezählt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 221 N 3).

c) Zu unterscheiden sind die wertvermehrenden Aufwendungen von denjenigen werterhaltender Natur, welche als Unterhalts- bzw. Instandstellungskosten die Erhaltung bisheriger Werte bezwecken und die nach längeren oder kürzeren Zeitabschnitten erneut zu tätigen sind. Mit anderen Worten sind werterhaltende Aufwendungen Unterhaltsarbeiten, welche ein Gebäude in seiner Gestaltung, Form und Zweckbestimmung unverändert weiterbestehen lassen und einzig die mangelhaften Teile ersetzen oder instand stellen (vgl. StGE vom 25. Februar 2011, 510 10 71, E. 3b, [www.bl.ch/steuergericht](http://www.bl.ch/steuergericht); Höhn/Waldburger, a.a.O., § 22 N 52).

d) In Abgrenzung zu den wertvermehrenden Aufwendungen, welche den steuerbaren Grundstücksgewinn schmälern und demnach bei der Grundstückgewinnsteuer als Anlagekosten zu berücksichtigen sind, wirken sich werterhaltende Aufwendungen nicht gewinnschmälernd aus und sind nach § 29 Abs. 1 lit. e i.V.m. Abs. 2 StG als Unterhaltskosten bei der ordentlichen Einkommenssteuer in Abzug zu bringen (vgl. Höhn/Waldburger, a.a.O., § 22 N 52; Beusch/Steiner, Ermittlung des Grundstücksgewinns von Grundstücken des Privatvermögens, S. 338, Rz. 5.2, in: TREX Der Treuhandexperte Nr. 6/2006, S. 334 ff.). Vorliegend fanden die Umbau- und Renovationsarbeiten ab dem Jahr 2008 statt. Da der Verkäufer ab diesem Jahr hinsichtlich der ordentlichen Einkommenssteuer stets amtlich veranlagt und dabei der Liegenschaftsunterhalt seitens der Steuerverwaltung mangels Einreichung einer Steuererklärung lediglich mit der Pauschale berücksichtigt werden konnte, kann daraus für das vorliegende Verfahren nichts abgeleitet werden.

e) Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft hat zwecks Abgrenzung der wertvermehrenden von den werterhaltenden Aufwendungen im Merkblatt «Liegenschaftsunterhalt, Energiesparmassnahmen, Umwelt- und Lärmschutzmassnahmen, Denkmalpflege», Stand 1. Januar 2015 (Merkblatt) einen nicht abschliessenden Katalog über die möglichen Abzüge aufgestellt (vgl. StGE Nr. 158/200 vom 15. Dezember 2000, E. 4). Da das Merkblatt eine Abgrenzung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen vornimmt, kann dasselbe entgegen der Ansicht des Vertreters der Rekurrenten nicht nur für die Bestimmung der Unterhaltskosten bei der ordentlichen Einkommenssteuer, sondern auch für die Bestimmung der Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer herangezogen werden.

f) Vorliegend wurde die fragliche Liegenschaft nach rund 20 Jahren umfassend saniert, wobei an der Gebäudehülle praktisch nichts verändert wurde. Im Innern wurde die Liegenschaft, bei welcher kein grosser Unterhaltsbedarf bestand, in ein Luxusobjekt umgebaut. Gemäss Merkblatt, Ziff. 3.3, ist bei luxuriösen Anschaffungen oder bei baulichen Massnahmen, die nachweislich der Komfortsteigerung dienen, ein angemessener Anteil der Kosten als wertvermehrend zu berücksichtigen. Vorliegend liegt aufgrund der umfangreichen Umbau- und Sanierungsarbeiten, die

über den normalen Unterhalt hinausgehen und mehrere Teile des Gebäudes betrafen, sowie des dafür investierten hohen Betrages eine umfassende Sanierung vor. Im Rahmen von umfassenden Überholungen ist die Bestimmung eines wertvermehrenden Anteils bzw. dessen Abgrenzung gegenüber bloss werterhaltenden Arbeiten in aller Regel unmöglich. Technische Fortschritte, zunehmendes Umweltbewusstsein und damit einhergehende veränderte gesetzliche Grundlagen und höhere Bedürfnisse bezüglich Sicherheit, Ästhetik und Komfort führen dazu, dass in der Regel in allen sanierten Bereichen qualitative Verbesserungen enthalten sind, deren Anteil an den aufgelaufenen Kosten nicht bestimmbar ist (vgl. Das schweizerische Mietrecht, SVIT-Kommentar, 3. A. 2008, Art. 269a N 69). Diese Abgrenzungsproblematik besteht auch im vorliegenden Fall, zumal der Zustand der Liegenschaft vor der Renovation nicht im Detail bekannt ist. Im Sinne einer «Faustregel» gelten im Mietrecht gemäss Art. 14 Abs. 1 der Verordnung über die Miete und Pacht von Wohn- und Geschäftsräumen (VMWG) vom 9. Mai 1990 als Mehrleistungen im Sinne von Art. 269a lit. b des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 in der Regel zu 50–70 % der Kosten umfassender Überholungen als wertvermehrnde Investitionen. Art. 14 Abs. 1 VMWG enthält demgemäss die grundsätzlich widerlegbare Vermutung, wonach umfassende Überholungen in der Regel einer Mehrleistung im Umfang von 50–70 % der Investitionssumme entsprechen (BGE 118 II 415, E. 3). Der Architekt ist in seiner Bauabrechnung vom 13. April 2015, auf die das Steuergericht abstellt, von wertvermehrender Aufwendung in Höhe von CHF 1'788'333.35 ausgegangen, wobei er praktisch sämtliche Kosten den Anlagekosten zugeordnet hat, was nicht sachgerecht ist, da die sehr teuren Materialien, die verwendet wurden, nicht vollumfänglich zu einem objektiven Mehrwert führen. Dies zeigt sich auch in der von der BGV nach dem Umbau vorgenommenen Neuschätzung vom 25. März 2010, welche von einem Mehrwert von CHF 632'880.– ausging. Letztlich bleibt die Abgrenzung der werterhaltenden von den wertvermehrenden Aufwendungen eine Ermessensfrage. Aus alledem ergibt sich, insbesondere auch gestützt auf die hiervoor zitierte Mietrechtspraxis, dass es sich im vorliegenden Spezialfall rechtfertigt, die Hälfte der geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen, d.h. CHF 894'165.– (CHF 1'788'333.35/2) zum Abzug zuzulassen.

g) Zusammenfassend ergibt sich, dass die Grundstückgewinnsteuerforderung des Kantons Basel-Landschaft gegenüber dem Verkäufer in Höhe von CHF 270'378.– unverändert bestehen bleibt, dieselbe indes gegenüber den Rekurrenten nicht durch Inanspruchnahme des gesetzlichen Grundpfandrechts ersatzweise befriedigt werden kann.

Der Rekurs erweist sich demnach als begründet und ist gutzuheissen.

7. Es bleibt über die Kosten des Rekursverfahrens zu befinden.

a) Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind den Rekurrenten nach § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Ver-

fassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) keine Verfahrenskosten aufzuerlegen.

b) Nach § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO kann bei Beschwerden in Steuersachen der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Für das Rekursverfahren machte der Vertreter gemäss Honorarnote vom 15. April 2015 einen Zeitaufwand von 23.92 Stunden zu einem Stundensatz von CHF 300.– geltend, was CHF 7'175.– (23.92 Stunden à CHF 300.–) ergibt. Zusätzlich machte der Vertreter Auslagen von CHF 206.– sowie Mehrwertsteuer (MWST) von CHF 590.50 und folglich ein Honorar inkl. Auslagen und MWST von CHF 7'971.50 geltend. Der gerichtlich anerkannte Stundensatz für Anwälte beträgt CHF 250.– (vgl. Entscheid des Kantonsgericht des Kantons Basel-Landschaft vom 17. Juni 2009, publ. in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Bd. XIX, S. 559 ff.). Demnach beläuft sich das Honorar auf CHF 6'000.– (24 Stunden à CHF 250.–/Stunde) und folglich die Parteientschädigung auf CHF 6'702.50 (inklusive Auslagen von CHF 206.– und MWST von CHF 496.50).

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.
2. Die Steuerverwaltung wird angewiesen, in Abänderung zum Einsprache-Entscheid vom 12. November 2014 als wertvermehrende Aufwendungen statt CHF 639'993.45 neu CHF 894'165.– zum Abzug zuzulassen und die Grundstückgewinnsteuer neu zu berechnen.
3. ...
4. ...
5. ...