



9C\_9/2023

**Urteil vom 2. August 2023**

**III. öffentlich-rechtliche Abteilung**

Besetzung  
Bundesrichter Parrino, Präsident,  
Bundesrichterinnen Moser-Szeless, Scherrer Reber,  
Gerichtsschreiberin Rupf.

Verfahrensbeteiligte  
A. \_\_\_\_\_,  
vertreten durch Advokat Dr. Hubertus Ludwig,  
Beschwerdeführer,

*gegen*

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33, 4410 Liestal.

Gegenstand  
Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Steuerperiode 2020,

Beschwerde gegen das Urteil des Kantonsgerichts  
Basel-Landschaft vom 28. September 2022 (810 22 72).

**Sachverhalt:**

**A.**  
A. \_\_\_\_\_ veräusserte die Parzelle Nr. xxx, Grundbuch (GB) U. \_\_\_\_\_, Zone W2, mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 8. November 2019 für Fr. 4'500'000.-. Das Eigentum ging mit Grundbucheintrag vom 12. Februar 2020 auf die Käuferin über. Mit Veranlagungsverfügung Nr. yyy vom 6. Oktober 2020 wurden der steuerbare Grundstücksgewinn auf Fr. 2'563'926.- und die geschuldete Grundstücksgewinnsteuer auf Fr. 640'981.- festgelegt. Zur Ermittlung der Gestehungskosten verwendete die Steuerverwaltung den Verkehrswert vor zwanzig Jahren, wobei sie von einem Bodenpreis von Fr. 606.-/m<sup>2</sup> ausging.

**B.**

**B.a.** Die mit Schreiben vom 2. November 2020 dagegen erhobene Einsprache hiess die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 11. Februar 2021 teilweise gut, indem von der Gesamtfläche von 2'091 m<sup>2</sup> lediglich 410 m<sup>2</sup> als bebaut bewertet wurden.

**B.b.** Dagegen erhob A. \_\_\_\_\_ mit Eingabe vom 25. März 2022 Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, und beantragte, das Urteil des Steuergerichts sei aufzuheben und es sei bei den Gestehungskosten ein Wertzuschlag von Fr. 633'750.- aufgrund der Nutzungsübertragung von insgesamt 455 m<sup>2</sup> zu berücksichtigen. Zudem sei der Quadratmeterpreis der veräusserten Parzelle Nr. xxx, GB U. \_\_\_\_\_, (Zone W2) auf Fr. 750.- pro m<sup>2</sup> (vor Indexierung) festzusetzen. Eventualiter sei die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen, um Abklärungen hinsichtlich des im näheren Umkreis der Strasse B. \_\_\_\_\_ in U. \_\_\_\_\_ vor zwanzig Jahren erzielten Quadratmeterpreises beim Statistischen Amt des Kantons Basel-Landschaft und beim Hochbauamt des Kantons Basel-Landschaft, Geschäftsbereich Portfoliomanagement (PFM), Immobilienverkehr,

vorzunehmen. Die diesbezüglichen Ergebnisse seien A. \_\_\_\_\_ mitzuteilen und ihm sei Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben. Mit Urteil vom 28. September 2022 wies das Kantonsgericht Basel-Landschaft die Beschwerde ab.

### C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 4. Januar 2023 beantragt A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: der Beschwerdeführer) die Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils betreffend Grundstückgewinnsteuer. Zudem sei bei den Gestehungskosten des veräusserten Grundstücks Nr. xxx ein Wertzuschlag von Fr. 633'750.- aufgrund der Nutzungsübertragung von insgesamt 455 m<sup>2</sup> zu dessen Gunsten zu berücksichtigen. Eventualiter sei bei den Gestehungskosten des veräusserten Grundstücks Nr. xxx ein Wertzuschlag aufgrund der Nutzungsübertragung von insgesamt 455 m<sup>2</sup> zu dessen Gunsten zu berücksichtigen und die Sache zur Schätzung einer *angemessenen wertmässigen Berücksichtigung* an die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft zurückzuweisen. Zudem sei der Quadratmeterpreis der veräusserten Parzelle Nr. xxx (Zone W2) auf Fr. 750.- pro m<sup>2</sup> (vor Indexierung) festzusetzen oder zumindest die überdurchschnittlich gute Lage des veräusserten Grundstücks wertmässig angemessen beim Ersatzwert zu berücksichtigen und die Gestehungskosten entsprechend anzupassen. Die Vorinstanz sowie das Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft verzichten auf eine Vernehmlassung, während die Steuerverwaltung Basel-Landschaft mit Schreiben vom 17. Februar 2023 die Abweisung der Beschwerde beantragt.

### Erwägungen:

#### 1.

Angefochten ist der Endentscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des Grundstückgewinnsteuerrechts. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 90 BGG). Der Beschwerdeführer ist zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 1 lit. a BGG, Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz; StHG; SR 642.14]).

Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 42, Art. 100 Abs. 1 BGG) ist einzutreten.

#### 2.

**2.1.** Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; **BGE 148 V 21 E. 2**; **147 II 300 E. 1**). Bei aller Rechtsanwendung von Amtes wegen werden aber, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), nur die geltend gemachten Rügen geprüft, es sei denn, die rechtlichen Mängel lägen geradezu auf der Hand (zum Ganzen: **BGE 146 IV 88 E. 1.3.2**).

**2.2.** Die freie Kognition erfasst grundsätzlich auch das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden (Urteile 2C\_737/2022 vom 16. Januar 2023 E. 1.2.2; 2C\_418/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 1.4.3, nicht publiziert in: **BGE 148 I 210**; 2C\_404/2020 vom 16. Dezember 2020 E. 1.2, nicht publ. in: **BGE 147 II 248**; 2C\_68/2018 vom 30. Januar 2019 E. 2, nicht publ. in: **BGE 145 II 2**). Vorbehalten bleiben Konstellationen, in welchen das Harmonisierungsrecht den Kantonen und Gemeinden einen gewissen Gestaltungsspielraum ("une certaine marge de manoeuvre"; "un certo spazio di manovra") belässt oder es keine Anwendung findet (Art. 1 Abs. 3 Satz 1 StHG). Eine derartige Norm gehört dem (rein) kantonalen oder kommunalen Recht an (auch dazu Art. 1 Abs. 3 Satz 1 StHG; **BGE 143 II 459 E. 2.1**).

**2.3.** Rein kantonales oder kommunales Recht stellt im bundesgerichtlichen Verfahren, von hier nicht entscheidwesentlichen Ausnahmen abgesehen (Art. 95 lit. c und d BGG), keinen eigenständigen Beschwerdegrund dar. Das Bundesgericht prüft solches Recht nur daraufhin, ob dessen Auslegung und/oder Anwendung zur Verletzung von Bundesrecht führt (Art. 95 lit. a BGG; **BGE 147 I 259 E. 1.3.1**; **147 IV 433 E. 2.1**; **146 I 11 E. 3.1.2**; **146 II 367 E. 3.1.5**; **145 I 108 E. 4.4.1**). Zum Bundesrecht in diesem Sinn zählen auch die verfassungsmässigen Individualrechte. Bei der Überprüfung des rein kantonalen oder kommunalen Rechts steht regelmässig die Prüfung des allgemeinen Willkürverbots (Art. 9 BV) im Vordergrund (**BGE 146 I 11 E. 3.1.3**; zur Willkür in der Rechtsanwendung namentlich **BGE 145 I 108 E. 4.4.1**; **145 II 32 E. 5.1**; **144 I 113 E. 7.1**; **144 III 368 E. 3.1**).

**2.4.** Im Unterschied zum Bundesgesetzrecht geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG; **BGE 147 I 194 E. 3.4**; **147 II 44 E. 1.2**; **147 V 156 E. 7.2.3**). Die beschwerdeführende Person hat klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (**BGE 147 I 478 E. 2.4 Ingress**; **147 IV 453 E. 1 Ingress**; **147 I 3 E. 2.1**; **146 I 62 E. 3**; **146 IV 114 E. 2.1**).

Der Beschwerdeführer nennt die angebliche Verletzung des Grundsatzes der Rechtsgleichheit (gemäss Art. 8 Abs. 1 BV) sowie des Willkürverbots (gemäss Art. 9 BV). Auch skizziert der Beschwerdeführer eine

angebliche Rechtsverweigerung (gemäss Art. 29 Abs. 1 BV) sowie eine Verletzung des rechtlichen Gehörs (gemäss Art. 29 Abs. 2 BV). Soweit er einen Verstoss gegen die Grundrechte geltend macht, fehlen hierzu verfassungsbezogene Ausführungen und/oder eine qualifizierte Begründung (Art. 106 Abs. 2 BGG). Darauf ist nicht weiter einzugehen.

## 2.5.

**2.5.1.** Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; **BGE 147 V 16 E. 4.1.1;** **142 I 135 E. 1.6**). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (**BGE 140 III 115 E. 2**). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (Art. 106 Abs. 2 BGG; **BGE 147 IV 73 E. 4.1.2**).

**2.5.2.** Der vorinstanzlich festgestellte Sachverhalt wird durch den Beschwerdeführer nicht bestritten und bildet damit die Grundlage für vorliegendes Urteil (Art. 105 Abs. 2 BGG) :  
Hervorzuheben ist, dass der Beschwerdeführer im Vorfeld zum Verkauf der Liegenschaft mit Urkunde vom 8. Mai 2019 (Grenzmutation) eine Nutzungsübertragung von 455 m2 zu Gunsten des später verkauften Grundstücks Nr. xxx und zu Lasten des Grundstücks Nr. zzz durchgeführt hat, beide Grundstücke standen im Eigentum des Beschwerdeführers. Gleichzeitig sind mit Vollzug der Grenzmutation 567 m2 von der Parzelle Nr. zzz abgetrennt und mit der Parzelle Nr. xxx vereinigt worden. Ein Jahr später, mit Grundbucheintrag vom 12. Februar 2020, verkaufte der Beschwerdeführer das Grundstück Nr. xxx an eine Dritte.

## 3.

**3.1.** Streitig und zu prüfen ist die Höhe des Grundstückgewinns im Zusammenhang mit der Veräusserung des Grundstücks Nr. xxx vom 12. Februar 2020.

**3.2.** Uneinigkeit besteht hinsichtlich der Verkehrswertbestimmung des Grundstücks vor zwanzig Jahren als Ersatzwert für den nicht nachgewiesenen ehemaligen Erwerbspreis. Der Beschwerdeführer sieht einen Quadratmeterpreis von Fr. 750.-/m2, und nicht wie von der Vorinstanz geschützt von Fr. 606.-/m2, als gerechtfertigt an. Weiter strittig ist die Frage, inwiefern die im Vorfeld des Verkaufs durchgeführte Nutzungsübertragung durch den Eigentümer (vgl. § 88 des Raumplanungs- und Baugesetzes des Kantons Basel-Landschaft vom 8. Januar 1998 [RBG/BL; SGS 400]) zu berücksichtigen ist. Der Beschwerdeführer beantragt, dass für die Nutzungsübertragung ein Wertzuschlag von Fr. 633'750.- zu berücksichtigen ist, eventualiter sei bei den Gestehungskosten des veräusserten Grundstücks Nr. xxx ein Wertzuschlag aufgrund der Nutzungsübertragung von 455 m2 zu dessen Gunsten zu berücksichtigen und die Sache zur Schätzung einer angemessenen wertmässigen Berücksichtigung an das Steueramt zurückzuweisen.

## 4.

**4.1.** Das Steuerharmonisierungsgesetz enthält nur wenige Vorschriften zur Grundstückgewinnsteuer. Vorgeschrieben wird zwar die Erhebung einer solchen Steuer. Das Gesetz bleibt aber hinsichtlich der Ausgestaltung derselben vage und enthält nur wenige Vorgaben an die Kantone (**BGE 143 II 382 E. 2.1**). Es äussert sich namentlich zur Ermittlung des steuerbaren Gewinns nur in allgemeiner Weise. Entsprechend den ihnen belassenen Freiräumen haben die Kantone die Besteuerung der Grundstückgewinne nicht einheitlich geregelt (**BGE 143 II 382 E. 2.1;** **134 II 124 E. 3.2**).

## 4.2.

**4.2.1.** Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG Gewinne bei der Veräusserung eines Grundstückes, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt. Der Bundesgesetzgeber hat die prägenden Elemente dieser Vorschrift als unbestimmte Rechtsbegriffe ausgestaltet; so werden insbesondere die Begriffe "Erlös", "Anlagekosten" und "Ersatzwert" nicht näher ausgeführt, und der Bund überlässt den Kantonen bei der Umschreibung des steuerbaren Gewinns einen gewissen Gestaltungsspielraum. Insofern stellt sich das kantonale Grundstückgewinnsteuerrecht als kantonales Recht dar (Art. 1 Abs. 3 StHG; vgl. **BGE 143 II 382 E. 3.1** und **E. 3.3;** Urteile 2C\_665/2019 vom 10. März 2020 E. 2.2; 2C\_421/2018 vom 13. Mai 2019 E. 2.2; 2C\_1058/2018 vom 26. September 2019 E. 3.2).

**4.2.2.** Der den Kantonen bei der Umschreibung des Steuerobjekts und dessen Bemessung zustehende Freiraum ist indessen nur ein beschränkter (**BGE 143 II 382 E. 4.1 m.w.H.**). Insbesondere kann die Auslegung der Rechtsbegriffe "Erlös", "Anlagekosten" und "Ersatzwert" im Rahmen von Art. 12 Abs. 1 StHG nicht harmonisierungsautonom erfolgen. Die Kantone haben aber bei der Umschreibung des Steuerobjekts und dessen Bemessung den harmonisierungsrechtlichen Rahmen zu beachten. Entsprechend wird der

Gestaltungsspielraum eingeschränkt. Soweit bundessteuergesetzliche und harmonisierungsrechtliche Regelung dem Sinn nach übereinstimmen, ist aus Gründen der vertikalen Steuerharmonisierung eine identische Auslegung geboten (**BGE 143 II 382 E. 4.1**).

**4.2.3.** Den Kantonen wird die Möglichkeit eingeräumt, den Begriff des "Ersatzwerts" in zeitlicher Hinsicht, beispielsweise aus Praktikabilitätsgründen, zu definieren und damit den Erwerbspreis abzulösen. Diese im StHG vorgesehene Möglichkeit bringt es mit sich, dass realisierte Mehrwerte in einem gewissen Umfang (im Rahmen der Differenz zwischen Erwerbspreis und Ersatzwert) nicht besteuert werden, es somit zu einer grundsätzlich verpönten (teilweisen) Steuerbefreiung kommt (Bericht der Expertenkommission zur Prüfung des Einsatzes des Steuerrechts für wohnungs- und bodenpolitische Ziele, Bern 1994, S. 147; die Expertenkommission empfahl, aus praktischen Überlegungen [Aufbewahrung von Unterlagen durch die Steuerpflichtigen und die Steuerbehörden] dennoch einen Ersatzwert beizubehalten). Auch bei einer zeitlichen Begrenzung der Bemessung des Grundstückgewinns bleibt dieser die sachliche Bemessungsgrundlage: Mit dem "Ersatzwert" werden die Gestehungskosten zu einem bestimmten, vom kantonalen Gesetzgeber festzulegenden Zeitpunkt gesetzlich fingiert. Dabei ist der Ersatzwert harmonisierungsrechtlich als wirtschaftlicher Begriff zu verstehen und so zu bestimmen, dass er jenen Wert zum Ausdruck bringt, der dem Erwerbspreis zum gesetzlich festgelegten Zeitpunkt entspricht (vgl. zum Ganzen das Urteil 2C\_77/2013 vom 6. Mai 2013 E. 5.3, in: StE 2013 B 44.12.3 Nr. 7). Während gewisse Kantone zu diesem Zweck an den damaligen Verkehrswert des Grundstücks anknüpfen, stellen andere auf den Vermögenssteuerwert ab (vgl. Urteile 2C\_421/2018 vom 13. Mai 2019 E. 2.3; 2C\_540/2017 vom 10. September 2018 E. 2.3).

**4.3.** Der Kanton Basel-Landschaft implementierte in § 71 Abs. 1 des Gesetzes vom 1. Januar 2009 des Kantons Basel-Landschaft über die Staats- und Gemeindesteuern (StG/BL; SGS 331) nachfolgende Formulierung zur Bestimmung des Grundstückgewinns: Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen die Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen. Der Grundstückgewinn ist der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrende Aufwendungen) übersteigt (§ 75 Abs. 1 StG/BL). Als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers. Ist der Kaufpreis nicht feststellbar, so gilt als solcher der Verkehrswert im Zeitpunkt des Erwerbes. Liegt der Erwerb mehr als zwanzig Jahre zurück, so bestimmt sich der Erwerbspreis nach dem Verkehrswert des Grundstückes vor zwanzig Jahren, sofern kein höherer Erwerbspreis nachweisbar ist (§ 77 Abs. 1, 2 und 3 StG/BL).

Zum Nachweis eines höheren Erwerbspreises ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer einen solchen nicht erbringen konnte, weshalb nachfolgend der Verkehrswert vor zwanzig Jahren im Fokus steht.

## 5.

**5.1.** Der Beschwerdeführer rügt betreffend die Ermittlung des Grundstückgewinns zusammengefasst, das veräusserte Grundstück Nr. xxx sei "ausgezeichnet" und befände sich nachgewiesenermassen an einer Toplage, weshalb er für die Berechnung des Verkehrswerts vor zwanzig Jahren (gemäss § 77 StG/BL; vorne E. 4.3) einen Quadratmeterpreis von Fr. 750.-/m<sup>2</sup> als gerechtfertigt ansieht. Im Einzelfall müsse von der statistischen Methode abgewichen werden können, zumal auch die Datensätze ein enorm grosses, generalisiertes Spektrum von Preisen zwischen Fr. 430.- und Fr. 750.- pro Quadratmeter aufweisen würden und vorliegend weder die aussergewöhnliche Grösse noch die Toplage des veräusserten Grundstückes berücksichtigt worden seien, was dem vorliegenden Fall nicht gerecht werde.

**5.2.** Gestützt auf die unterinstanzlichen Ausführungen des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft stellt die Vorinstanz fest, der seitens des Beschwerdeführers vorgeschlagene Wert von Fr. 750.-/m<sup>2</sup> könne nicht als Referenzwert herangezogen werden, orientiere sich dieser doch nur an dem im Jahr 2000 erzielten Höchstpreis. Auch bestehe kein Anspruch auf eine Kombination von Methoden, d.h. dem Nachweis der effektiven Gestehungskosten (Einzelbetrachtung) und dem Verkehrswert vor zwanzig Jahren (Durchschnittsbetrachtung). Gestützt auf die Daten des Statistischen Amtes habe die Steuerverwaltung für das Jahr 2000 insgesamt 23 Verkäufe unbebauter Grundstücke in U. \_\_\_\_\_, davon 22 in der Zone W2, zur Berechnung des damaligen Verkehrswerts herangezogen und sei von einem Verkehrswert in Höhe von Fr. 606.-/m<sup>2</sup> für die Parzelle Nr. xxx ausgegangen, was nicht zu beanstanden sei.

Gemäss konstanter Praxis der Vorinstanzen werde nach der statistischen Methode vorgegangen. Ausgangspunkt der Verkehrswertschätzung nach der statistischen Methode würden die vorhandenen Vergleichspreise bilden. Dazu seien Vergleichspreise von Handänderungen unter Dritten heranzuziehen. Der so ermittelte Verkehrswert eines Grundstücks solle dem Preis entsprechen, der hierfür im gewöhnlichen Geschäftsverkehr im fraglichen Bewertungszeitpunkt am Ort der gelegenen Sache mutmasslich zu erzielen gewesen wäre. Man spreche auch vom mittleren Preis für Grundstücke gleicher oder ähnlicher Grösse, Lage und Beschaffenheit in der betreffenden Gegend.

Hinsichtlich der vom Beschwerdeführer geforderten Abweichung vom Einzelfall zeigt die Vorinstanz auf, dass diese nur angezeigt wäre, wenn das alleinige Abstellen auf den flächengewichteten Durchschnittspreis zu einem stossenden Ergebnis geführt hätte (vgl. angefochtenes Urteil E. 4.3.1). Vorliegend liege kein Fall vor, der eine Abweichung der Praxis oder eine Praxisänderung rechtfertigen würde. Die Vergleichszahlen würden einem abstrakten Index nahe kommen, welcher einen verlässlichen Wert widerspiegeln würde. Zu Recht hätten die Vorinstanzen in Bezug auf den Verkehrswert vor zwanzig Jahren auf den vom Statistischen Amt flächengewichteten Durchschnittspreis von Fr. 606.-/m<sup>2</sup> abgestellt.

**5.3.** Es liegt im Gestaltungsspielraum der Kantone (sog. "marge de manoeuvre importante" oder "ampio margine di manovra"), den Erwerbspreis zur Bestimmung der Grundstückgewinnsteuer mangels Beweisbarkeit mittels einer Verkehrswertbestimmung von vor zwanzig Jahren gemäss § 77 StG/BL festlegen zu können. Gleiches gilt für die herangezogene Methodik zur Bemessung (vorne E. 4.2; insb. zur vom StHG vorgesehenen Möglichkeit zur Bestimmung eines Ersatzwerts vgl. Urteil 2C\_421/2018 vom 13. Mai 2019 E. 2.3, in StE 2019 B.45.14 für den Kanton Zürich; vgl. auch **BGE 148 I 210** E. 4.4.1 und E. 4.4.2; Urteile 2C\_737/2022 vom 16. Januar 2023 E. 4.1; 2C\_194/2021 vom 23. Dezember 2021 E. 2.2). Demzufolge ist die bundesgerichtliche Kognition in diesem Bereich auf die Prüfung der Verletzung von Bundesrecht, insbesondere von verfassungsmässigen Individualrechten, beschränkt. Insoweit unterliegt der Beschwerdeführer der qualifizierten Rüge- und Begründungspflicht (Art. 106 Abs. 2 BGG; vorne E. 2.3).

**5.4.** Der Beschwerdeführer vermag nicht aufzuzeigen, dass die vorliegend durch die Vorinstanz geschützte statistische Methode zur Ermittlung des Verkehrswerts vor zwanzig Jahren willkürlich angewendet worden wäre oder zu einem stossenden Ergebnis führen würde. Vielmehr begründet die Vorinstanz klar und konsistent die verwendete Methodik und zeigt die im Kanton Basel-Landschaft herausgebildete und auf vorliegenden Fall auch angewandte Praxis auf. Vorliegend liegt der vorinstanzlich geschützte Quadratmeterpreis von Fr. 606.- innerhalb der Spannweite des ermittelten Datensatzes von Fr. 430.- und Fr. 750.- pro Quadratmeter und ist damit nachvollzieh- und vertretbar. Entsprechend ist auch eine zusätzliche Einzelfallbetrachtung im Ausnahmefall, insbesondere für die Berücksichtigung der "absoluten Toplage", entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers nicht weiter angezeigt, zumal nicht von Willkür gesprochen werden kann.

## **6.**

**6.1.** Der Steuerpflicht unterliegen auch gewisse veräusserungsähnliche Vorgänge nach Art. 12 Abs. 2 StHG. Zu den veräusserungsähnlichen Vorgängen gehören insbesondere Belastungen eines Grundstücks mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen, wenn diese die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des Grundstückes dauernd und wesentlich beeinträchtigen und dafür ein Entgelt entrichtet wird (Art. 12 Abs. 2 lit. c StHG; **BGE 148 II 378** E. 3.5; **139 II 363** E. 3.2).

**6.2.** Soweit vorliegend relevant ist die basel-landschaftliche Regelung in § 72 Abs. 2 lit. b StG/BL inhaltsgleich ausgestaltet. Hiernach sind Belastungen von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen den Veräusserungen gleichgestellt, wenn diese die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert der Grundstücke dauernd und wesentlich beeinträchtigen und die Belastung gegen Entgelt erfolgt.

**6.3.** Insbesondere sind die Kantone von Bundesrechts wegen gehalten, bei der Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinns das Kongruenzprinzip ("le principe des conditions comparables"; "il principio delle condizioni comparabili") zu beachten (Urteile 2C\_665/2019 vom 10. März 2020 E. 2.3.2; 2C\_198/2016 vom 20. Juli 2016 E. 3.5 m.w.H., in: ASA 85 S. 160; 2C\_633/2016 vom 10. Mai 2017 E. 4.3, in: RDAF 2017 II S. 559). Dieses ruft bei der Ermittlung des Grundstückgewinns nach einer Schaffung vergleichbarer Verhältnisse. Demzufolge haben sich Erlös und Anlagewert in der Regel auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück zu beziehen. Substanzzunahmen sind bei der Ermittlung des Gewinns ebenso zu berücksichtigen wie Substanzabnahmen (Urteil 2C\_817/2014 vom 25. August 2015 E. 2.2.2). 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 (Urteile 2C\_665/2019 vom 10. März 2020 E. 2.3.2; 2C\_357/2017 vom 22. Februar 2018 E. 3.4; 2C\_198/2016 E. 3.5 m.w.H., in: ASA 85 S. 160; 2C\_357/2017 vom 22. Februar 2018 E. 3.4; vgl. auch Urteil 2C\_633/2016 vom 10. Mai 2017 E. 4.3 und E. 6.1, in: RDAF 2017 II S. 559).

**6.4.** Der Beschwerdeführer rügt mit Blick auf die Rechtsprechung zum Kongruenzprinzip, dass - im Vorfeld der Veräusserung im Jahr 2019 (vgl. vorne E. 2.5) - einerseits Land effektiv im Umfang von 567 m<sup>2</sup> übertragen worden sei, andererseits ein Nutzungstransfer von 455 m<sup>2</sup> vollzogen worden sei. Bei der Gewährung dieser Nutzungsübertragung stelle die Berechtigung des einen Grundstücks spiegelbildlich die Entschädigung für die erfolgte Belastung des anderen Grundstückes dar. Während beim berechtigten Grundstück, Parzelle Nr. xxx, ein Wertzuwachs erfolgt sei, habe sich der Wert des belasteten Grundstücks vermindert. Es sei offenkundig, dass beide erwähnten Mutationen den objektiven Wert der Parzelle Nr. xxx vor der Veräusserung erheblich erhöht hätten und sich dies nun im bezahlten Kaufpreis widerspiegle. Das übertragene Land, 567 m<sup>2</sup>, sei in der Grundstückgewinnsteuererklärung richtigerweise (aufgrund der Wertsteigerung) bei den Gestehungskosten berücksichtigt worden. Die Nutzungsübertragung (im Wert von Fr. 633'750.-) sei hingegen in der massgeblichen Veranlagungsverfügung nicht berücksichtigt worden, was das Kongruenzprinzip verletze. Es erstaune, dass die beiden erwähnten Mutationen unterschiedlich behandelt worden seien, denn es wäre nur logisch und konsequent, auch den durch den Nutzungstransfer erfolgten Mehrwert bei den Gestehungskosten der veräusserten Liegenschaft zu berücksichtigen.

## **6.5.**

**6.5.1.** Vorliegend hat die Unterinstanz die Nutzungsübertragung von Fr. 633'750.- nicht als Gestehungskosten bei der Veräusserung der berechtigten Parzelle Nr. xxx angerechnet. Dies mit der Begründung, dass aus der öffentlichen Urkunde aus der ergangenen Übertragung ersichtlich sei, dass die fragliche Nutzungsübertragung unentgeltlich erfolgt sei.

**6.5.2.** Die Vorinstanz hält weiter in Bezug auf die Nutzungsübertragung von 455 m<sup>2</sup> fest, die Unterinstanz habe wegen fehlender Entgeltlichkeit (gestützt auf § 72 Abs. 2 lit. b StG/BL) (ehemals) den Anfall der Grundstückgewinnsteuer verneint. Folglich habe die Unterinstanz diese Nutzungsübertragung beim nun vorliegenden Verkauf der Parzelle Nr. xxx auch nicht bei den Gestehungskosten berücksichtigt. Dies entspreche der grundsätzlich korrekten Überlegung, dass der Mehrwert eines Grundstücks nach dem Kongruenzprinzip nur dann bei den Gestehungskosten berücksichtigt werden könne, wenn entgeltliche Aufwendungen dafür getätigt worden seien.

**6.5.3.** Bei der Nutzungsübertragung fehle es vorliegend an einer ziffernmässig klar bestimmbarer Aufwendung in Form eines Entgelts. So präzisiert die Vorinstanz die unterinstanzlichen Ausführungen, dass vorliegend zudem nicht die durch die Nutzungsübertragung erfolgte Werterhöhung zu bestimmen wäre, sondern der Einstandswert dieser Nutzung vor zwanzig Jahren. Auch hier müsste auf einen Durchschnittswert (wie bei der Verkehrswertbestimmung vor zwanzig Jahren) abgestellt werden. Letztlich habe die Nicht-Berücksichtigung der Nutzungsübertragung im vorliegenden Fall keinen abschliessenden Nachteil für den Beschwerdeführer zur Folge: Wenn die Wertvermehrung bei den Gestehungskosten der Parzelle Nr. xxx vorliegend nicht hinzugerechnet werde, werde bei einem späteren Verkauf der Parzelle Nr. zzz folglich auch kein Abzug in dieser Höhe erfolgen müssen. So dürfte sich bei einem späteren Verkauf der Parzelle Nr. zzz aufgrund der zu vermutenden Wertverminderung zwar ein tieferer Erlös ergeben, dafür werde der Beschwerdeführer hohe abzugsfähige Gestehungskosten geltend machen können. Aus all diesen Gründen sei der geltend gemachte Wertzuschlag von Fr. 633'750.- (und auch der Zuschlag für den gemäss Vorinstanz sinngemäss kaum bezifferbaren Wert der Nutzungsübertragung) abzuweisen.

## **6.6.**

**6.6.1.** Festzuhalten ist, dass dem Beschwerdeführer durch die unentgeltliche Nutzungsübertragung die Wahlmöglichkeit offenstand zu bestimmen, welcher Parzelle (Nr. xxx oder Nr. zzz) die Nutzungsberechtigung zusteht. Im Einklang mit der vorinstanzlichen Begründung ist Folgendes zu präzisieren: Es ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer im Umfang der Wertzunahme einen höheren Verkaufserlös erzielt hat, als dies ohne Nutzungsübertragung der Fall gewesen wäre. Dies wird auch explizit durch den Beschwerdeführer anerkannt. Spiegelbildlich darf sodann vermutet werden, dass aufgrund der Wertabnahme bei der Parzelle Nr. zzz vergleichsmässig ein tieferer Erlös bei Verkauf erzielt würde. Erfolgt nun weder bei der Parzelle Nr. zzz noch bei der Parzelle Nr. xxx eine Anpassung der Gestehungskosten, so wirkt sich dies ausgleichend aus und in der Folge ist das Kongruenzprinzip nicht verletzt, denn entscheidend unter dem Aspekt des Kongruenzprinzips ist, dass die Substanzvermehrung mit dem Kaufpreis abgegolten wird, also in die Preisbildung bei der Festsetzung des Erlöses eingang gefunden hat (ZWEIFEL/MARGRAF/HUNZIKER/ OESTERHELT, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, N. 16 zu § 10). Vorliegend hat der Beschwerdeführer auch keine Investition durch Arbeit oder Kapital vorgenommen, da die Nutzungsübertragung unentgeltlich erfolgt ist, womit entsprechend auch dem Grundgedanken des Kongruenzprinzips Rechnung getragen wird. Die Nichtanrechnung der Nutzungsübertragung bei den Gestehungskosten bei der Parzelle Nr. xxx ist in vorliegender Konstellation bundesrechtskonform.

**6.6.2.** Es erübrigt sich folglich auch eine Rückweisung zur wertmässigen Bestimmung der Nutzungsübertragung im Sinne des Eventualantrags des Beschwerdeführers.

**6.7.** Die Beschwerde erweist sich als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

## **7.**

Ausgangsgemäss hat der Beschwerdeführer die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art. 65 und 66 BGG). Dem Kanton Basel-Landschaft, der in seinem amtlichen Wirkungsbereich obsiegt, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

### **Demnach erkennt das Bundesgericht:**

#### **1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

#### **2.**

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 4'000.- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

#### **3.**

Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft und dem Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, schriftlich mitgeteilt.

Luzern, 2. August 2023

Im Namen der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Parrino

Die Gerichtsschreiberin: Rupf