

**BStP | 2019 | Nr. 15**

Betreff:	Liegenschaftsbewertung, rechtliches Gehör
Instanz:	Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt
Entscheidungsdatum:	25. September 2019
Verfahrensnummer:	VD.2019.9

*Grundstücke werden zum Verkehrswert bewertet, wobei der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden kann. Selbstbewohnte Einfamilienhäuser und Eigentumswohnungen sind auf der Basis des Realwerts zu schätzen. Der massgebende Realwert setzt sich aus dem Gebäudewert und dem Landwert zusammen. Die vorgegebene Methode zur Grundstückbewertung führt nicht zu einer grundsätzlich ungleichen Behandlung oder einer systematischen Über- oder Unterbewertung der Liegenschaften. Das Abstellen auf statistische Werte für die auf einer Schätzung beruhende steuerrechtliche Grundstückbewertung ist zulässig. Nicht zu beanstanden ist das Vorgehen der Steuerverwaltung, im Verfügungs- und Einspracheverfahren auf den Beizug der Akten der Bodenbewertungsstelle und der Gebäudeversicherung zu verzichten. Aufgrund des Datenschutzes und des Steuergeheimnisses besteht kein Anspruch der steuerpflichtigen Liegenschaftseigentümer auf Offenlegung der für die Ermittlung des Landwerts beigezogenen Vergleichsliegenschaften. Die Bodenbewertungsstelle darf das Ergebnis der Preisauswertung nur in einer Weise bekanntgeben, die keine Rückschlüsse über die für bestimmte Grundstücke bezahlten Preise gibt. In der Bewertungsverfügung wurden alle für die Berechnung des Steuerwerts massgebenden Faktoren genannt, welche notwendig sind, um die Verfügung im Grundsatz nachzuvollziehen. In casu erbrachte der Steuerpflichtige keinen Nachweis dafür, dass die vorgenommene Bewertung zu hoch sei. Folglich war die Steuerverwaltung zur Wahrung des rechtlichen Gehörs nicht gehalten, von sich aus neben dem Gebäudewert und dem absoluten Landwert weitere Daten zu erheben.*

**Sachverhalt:**

A. ist Eigentümer der selbstgenutzten Grundstücke (Stockwerkeigentum) an der B.[...]. Im Rahmen der allgemeinen Neubewertung für selbstgenutzte Grundstücke des Privat- und des Geschäftsvermögens per 31. Dezember 2016 setzte die Steuerverwaltung mit Verfügung vom 8. Dezember 2016 den Vermögenssteuerwert der Liegenschaft ab der Steuerperiode 2016 neu auf insgesamt CHF 870'000.-- fest.

Am 23. Dezember 2016 erhob A. gegen diese Bewertungsverfügung Einsprache und machte unter anderem geltend, die Höhe des Bodenwerts sei nicht nachvollziehbar. Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheid vom 26. April 2017 ab. Den dagegen erhobenen Rekurs von A. hiess die Steuerrekurskommission mit Entscheid vom 6. September 2018 gut, hob den Einspracheentscheid vom 26. April 2017 sowie die Bewertungsverfügung vom 8. Dezember 2016 auf und wies das Verfahren an die Steuerverwaltung zurück. Sie wies die Steuerverwaltung an, das Bewertungsverfahren unter Berücksichtigung des Anspruchs auf rechtliches Gehör, insbesondere der Begründungspflicht, durchzuführen.

Gegen diesen Entscheid rekurrierte die Steuerverwaltung am 10. Januar 2019 beim Verwaltungsgericht. Sie beantragt die kosten- und entschädigungsfällige Aufhebung des angefochtenen Entscheids und die Rückweisung der Streitsache an die Steuerrekurskommission zum materiellen Entscheid über die steuerliche Bewertung der Liegenschaft B. Mit Vernehmlassung vom 18. März 2019 beantragt die Steuerrekurskommission die Abweisung des Rekurses. Dazu hat die

Steuerverwaltung am 12. April 2019 ihre Replik eingereicht. Die Einzelheiten der Parteistandpunkte sowie die Tatsachen ergeben sich, soweit sie für den zu fällenden Entscheid von Bedeutung sind, aus dem angefochtenen Entscheid und den nachfolgenden Erwägungen. Das vorliegende Urteil ist unter Beizug der Verfahrensakten auf dem Zirkulationsweg ergangen.

### *Erwägungen:*

2. Gegenstand des Verfahrens ist der Rückweisungsentscheid der Steuerrekurskommission, mit dem sie die Bewertungsverfügung vom 8. Dezember 2016 und den Einspracheentscheid vom 26. April 2017 entschädigungspflichtig aufgehoben und die Steuerverwaltung angewiesen hat, das Bewertungsverfahren unter Berücksichtigung des Anspruchs auf rechtliches Gehör und insbesondere der Begründungspflicht erneut durchzuführen. Materieller Streitgegenstand ist daher die Frage der Gewährung des rechtlichen Gehörs im Verfügungs- und Einspracheverfahren bezüglich der Bewertung des vom Rekursgegner selbstgenutzten Grundstücks B. durch die Steuerverwaltung. Diese Frage kann nur vor dem Hintergrund der Beurteilung der rechtlichen Regelung dieses Bewertungsverfahrens beantwortet werden, worauf im Folgenden einzugehen ist.

3.1 Gemäss Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG, SR 642.14) wird das Vermögen zum Verkehrswert bewertet, wobei der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden kann. Nach welchen Regeln der Verkehrswert zu ermitteln ist, sagt das Bundesrecht nicht. Den Kantonen verbleibt bei der Wahl der anzuwendenden Methode ein grosser Regelungs- und Anwendungsspielraum, wobei sie eigentumspolitische Aspekte mitberücksichtigen können (BGE 128 I 240 E. 3.1 S. 248). Das Bundesrecht belässt ihnen diesbezüglich einen grossen Autonomiebereich und schreibt kein bestimmtes Schätzungsverfahren vor (BGer 2C\_422/2016 vom 13. September 2017 E. 5.2, 2C\_290/2014 vom 9. September 2014 E. 2.4; Dzamko-Locher/Teuscher, in: Zweifel/Beusch, Kommentar StHG, 3. Aufl., Basel 2017, Art. 14 N 28). Unzulässig ist dagegen die Anwendung einer Bewertungsmethode, die auf eine systematische Über- oder Unterbewertung hinauslaufen würde (BGE 134 II 207 E. 3.6 S. 214, BGer 2C\_820/2008 vom 23. April 2009 E. 3.1; Zigerlig/Jud, in: Zweifel/Athanas, Kommentar StHG, 2. Aufl., Basel 2002, Art. 14 N 4).

Der Verkehrswert bestimmt sich nach dem objektiven Marktwert eines Vermögenswerts, den ein Käufer unter normalen Umständen zu zahlen bereit wäre. Massgebend ist eine technische bzw. rechtlich-objektive Betrachtungsweise (BGer 2C\_94 vom 28. August 2015 E. 3.2). Der Verkehrswert im steuerrechtlichen Sinn ist dabei nicht eine mathematisch exakt bestimmbar Grösse, sondern in der Regel ein Schätz- oder Vergleichswert (BGE 131 I 291 E. 3.2.2 S. 307, 128 I 240 E. 3.2.1 S. 249). Mit jeder Schätzung ist, unabhängig von der angewendeten Methode, ein Streubereich der Ungenauigkeit verbunden. Jede Schätzmethode führt zwangsläufig zu einer gewissen Pauschalierung und Schematisierung und vermag nicht allen Einzelaspekten völlig gerecht zu werden. Dies ist aus praktischen und veranlagungs-ökonomischen Gründen unvermeidlich und in einem gewissen Ausmass zulässig, auch wenn dabei die rechtsgleiche Behandlung nicht restlos gewährleistet wird (BGE 131 I 291 E. 3.2.2 S. 307, 128 I 240 E. 2.3 S. 243; BGer 2C\_834/2015 vom 15. Februar 2016 E. 2.4 f.; 2P.36/1999 vom 3. November 2000 E. 2c). Die Methode kommt dort an ihre Grenze, wo ein Missverhältnis zwischen den amtlichen Werten und den ordentlicherweise erzielten Verkaufspreisen besteht (BGer 2A.109/2007 vom 9. August 2007 E. 4.1) und deren Anwendung zu klar gesetzwidrigen oder unhaltbaren Ergebnissen führen würde (BGE 131 I 291 E. 3.2.2 S. 307).

3.2 In Konkretisierung des bundesrechtlichen Rahmens sieht § 46 Abs. 4 StG vor, dass Grundstücke zum Verkehrswert bewertet werden, wobei der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden kann. Selbstbewohnte Einfamilienhäuser und Eigentumswohnungen sind auf der Basis des Realwerts zu schätzen. Gemäss § 46 Abs. 7 StG erlässt der Regierungsrat die für eine gleichmässige Besteuerung erforderlichen Bewertungsvorschriften. Auf der Grundlage dieser Delegationsnorm hat der Regierungsrat mit Bezug auf selbstgenutzte Grundstücke bestimmt, dass sich der massgebende Realwert aus dem Gebäudewert und dem Landwert zusammensetzt (§ 51 Abs. 1 der Steuerverordnung [StV, SG 640.110]). Als Gebäudewert gilt dabei der indexierte

Gebäudeversicherungswert unter angemessener Berücksichtigung der zustandsabhängigen Altersentwertung gemäss Gebäudeversicherung. Die Altersentwertung beträgt maximal 50 Prozent des Gebäudeversicherungswerts (§ 51 Abs. 2 StV). Der Landwert entspricht dem relativen Landwert. Der relative Landwert leitet sich aus dem absoluten Landwert gemäss Bodenwertkatalog ab und berücksichtigt die altersabhängige Nutzungsintensität des Grundstücks durch einen prozentualen Einschlag. Der Bodenwertkatalog enthält die auf den Erhebungen des kantonalen Grundbuch- und Vermessungsamts basierenden absoluten Landwerte. Diese richten sich nach dem Durchschnitt der Immobilienpreise, welche bei vergleichbaren Verhältnissen in derselben Gegend und Bauzone in den letzten zwei Jahren vor der Bewertung bezahlt wurden. Zum Ausgleich von Schwankungen und Spitzenwerten wird auf diesem Mittelwert ein prozentualer Einschlag gewährt (§ 51 Abs. 3 StV). Liegenschaften, die mehr als 100 Jahre alt sind, die unter Denkmalschutz stehen oder sich in der Schutz- oder Schonzone befinden oder die ausschliesslich oder teilweise einem Fabrikations- oder Gewerbebetrieb dienen, werden einer gesonderten Bewertung unterstellt (§ 51 Abs. 4 StV).

3.3 Es ist nicht ersichtlich, inwieweit diese Methode zu einer grundsätzlich ungleichen Behandlung oder einer systematischen Über- oder Unterbewertung führen könnte. Generell ist das Abstellen auf statistische Werte für die auf einer Schätzung beruhende steuerrechtliche Grundstücksbewertung nicht zu beanstanden (vgl. StRKE Nr. 43/2003 vom 18. September 2003, in: BStPra 3/2006 231 ff., vgl. auch BGer 2A.109/2007 vom 9. August 2007 E. 4.1; vgl. auch BGer 9C\_396/2013 vom 15. Oktober 2013 E. 7.1.2 bezüglich der Grundstücksbewertung bei ergänzungsleistungsrechtlichen Streitsachen). Als zulässig hat das Bundesgericht auch die Ermittlung des Eigenmietwerts als Prozentsatz eines grundsätzlich fixen Katasterwerts beurteilt (BGer 2P.36/1999 vom 3. November 2000 E. 2c). Die Bodenbewertungsstelle des Grundbuch- und Vermessungsamts hat die staatliche Aufgabe, die für Grundstücke bezahlten Preise zu sammeln und auszuwerten (§ 1 des Gesetzes über die Ermittlung von Grundstückswerten, SG 717.100). Die amtliche Ermittlung der Verkehrswerte eines Grundstücks erfolgt dabei durch eine Bewertungskommission von fünf bis sieben in Bewertungsfragen erfahrenen Fachleuten, die mindestens zur Hälfte nicht der Verwaltung angehören dürfen (§ 6 des Gesetzes über die Ermittlung von Grundstückswerten). Das Bundesrecht verlangt insbesondere nicht durchgängig und unabhängig von konkreten Anhaltspunkten für eine erhebliche Unter- oder Überbewertung eine individuelle Bewertung von Einzelobjekten. Das Bundesgericht weist in diesem Zusammenhang zutreffend darauf hin, dass auch eine solche Methode aus verschiedenen Gründen nicht immer präzise erscheine (BGE 128 I 240 E. 2.6 S. 245).

4.1 Mit Verfügung vom 8. Dezember 2016 hat die Steuerverwaltung dem Rekursgegner mitgeteilt, dass sein Grundstück Parz.-Nr. [...] gestützt auf § 46 Abs. 4 StG in Verbindung mit §§ 51–55 StV ab Steuerperiode 2016 mit einem gerundeten Vermögenssteuerwert von CHF 771'000.-- bewertet werde. Dabei hat sie auf folgende "Berechnungsdetails" verwiesen:

**Gebäudewert:**

Gebäude		Neuwert	SJ/SZ	Bauj	Alter	AE -%	Zeitwert
	Geb.Vers.	12'384'000	2011/	1931		35.0	
Mehrfamilienhaus mit Autobo70/1000 =		866'880	r=69.0%	1931	83	50.0	433'440
Total Gebäudewert	1 Gebäude		r=69.0%				433'440

AE = Altersentwertung  
 DK = Denkmalschutz  
 r = relativer Landwert  
 SJ = Schätzzjahr Gebäudeversicherung  
 SO = Schonzone  
 SU = Schutzzone  
 SZ = Schätzzone

**Bodenwert:**

Grundstück	m2	Anteil	Anteil m2
██████████	1373.0	1/1 70/1000	96.1
Totalfläche			96.1
Absoluter Landwert gemäss Bodenwertkatalog CHF/m2		5'102	Geschosse gem. Zone 5
Absoluter Landwert nach Korrektur aufgrund Ausnützung		5'102	Max. Geschosse Geb. 6
Relativer Landpreis verwendet		3'520	% rel. Landwert r=69.0%
Anteil	m2	Verwendeter Bodenwert in CHF/m2	Landwert
Anteil 1	96.1	3'520.00	338'272
Anteil 2			
Anteil 3			
Bodenwert		CHF/m2 3'520.00	338'272

  

<b>Steuerwert:</b>	
Gebäudewert	433'440
Bodenwert	338'272
Total Vermögenssteuerwert (gerundet)	771'000

Die Parzellen Nr. [...] wurden unter Angaben der entsprechenden Berechnungsdetails mit je CHF 33'000.-- bewertet.

4.2 In seiner Einsprache vom 23. Dezember 2016 machte der Rekursgegner geltend, die deutlich höhere Neubewertung (+ 85,5 %) sei nicht gerechtfertigt. Einerseits führe die mehrjährige Grossbaustelle in unmittelbarer Nähe der Liegenschaft zu einer Wertminderung der Wohnung, andererseits werde in den Bewertungen der Minderwert von Parterrewohnungen nicht berücksichtigt. Zudem sei die Höherbewertung des Bodenpreises von CHF 1'800/m<sup>2</sup> auf CHF 5'102/m<sup>2</sup> nicht nachvollziehbar. Die Steuerverwaltung erläuterte darauf im Einspracheentscheid, dass sich die Erhöhung des Steuerwerts im Wesentlichen durch die Entwicklung des Landwerts erklären lasse. Die absoluten Landwerte seien von der Bodenbewertungsstelle des kantonalen Grundbuch- und Vermessungsamts anhand statistischer Erhebungen ermittelt worden. Die vom Einsprecher vorgebrachten Immissionen seien nur temporärer Natur und würden den Wert der Liegenschaft nicht dauernd vermindern. Weiter würden sich die Vor- und Nachteile einer Parterrewohnung in etwa ausgleichen, weshalb dieser Umstand nicht speziell zu gewichten sei. Insgesamt erweise sich die Neubewertung mit Blick auf den Kaufpreis von CHF 920'000.-- im Jahr 20XX als angemessen.

4.3 Nachdem der heutige Rekursgegner gegen den Einspracheentscheid Rekurs bei der Steuerrekurskommission erhoben hatte, kontaktierte die Steuerverwaltung mit Schreiben vom 29. August 2017 die Bodenbewertungsstelle. Laut dem Antwortschreiben vom 15. September 2017 überprüfte die Bodenbewertungsstelle die Berechnung des absoluten Landwerts erneut und teilte Vergleichswerte von Quadratmeter-Verkaufspreisen im Wohnbezirk [...] (CHF 8'933.00 und CHF 8'697.00) sowie im Wohnviertel [...] (CHF 6'600.00, CHF 4'686.00 und CHF 5'812.00) von vergleichbaren Liegenschaften mit. Sie kam zum Schluss, dass der festgesetzte absolute Landwert von CHF 5'102.00 pro Quadratmeter im vorliegenden Fall gerechtfertigt sei.

4.4 Die Steuerrekurskommission prüfte im Rekursentscheid aufgrund der formellen Natur des Gehörsanspruchs vorab die Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV, SR 101) und § 143 Abs. 2 StG. Sie erwog, dass sich die steuerpflichtige Person zu den erhobenen Vergleichspreisen und deren Vergleichstauglichkeit müsseln äussern können, wenn Vergleichspreise zur Ermittlung des Liegenschaftswerts herbeigezogen würden. Die Steuerverwaltung habe dem Rekursgegner aber einzig den von der Bodenbewertungsstelle übermittelten absoluten Landwert mitgeteilt. Der Verzicht auf ergänzende Hinweise über dessen Zusammensetzung könne aber nicht allein mit Hinweis auf das Steuergeheimnis begrün-

det werden. Vielmehr sei eine Güterabwägung vorzunehmen. Angaben zu finanziellen Verhältnissen seien keine besonders schützenswerte Daten im Sinne von § 3 Abs. 4 lit. a des Informations- und Datenschutzgesetzes (IDG, SG 153.260). Auch das Steuergeheimnis gelte nicht absolut. Der rechtsstaatlich fundamentale Anspruch auf rechtliches Gehör ermögliche es der steuerpflichtigen Person, die individuelle Entscheidung der Steuerbehörde von unabhängiger Seite überprüfen zu lassen. Diese Überprüfbarkeit staatlichen Handelns sei höher zu gewichten als die durch das Steuergeheimnis geschützten individuellen Einzelinteressen. Die Begründungspflicht diene vor diesem Hintergrund auch der Sicherstellung einer rechtsgleichen Behandlung und bilde Grundlage für eine kohärente Praxis. Der Anspruch auf rechtliches Gehör überwiege daher die geschützten Interessen, die mit dem Steuergeheimnis verbunden seien. Gleiches gelte auch mit Bezug auf die Geheimhaltung der für bestimmte Grundstücke bezahlten Preise bei der Bekanntgabe der Preisauswertung nach § 3 des Gesetzes über die Ermittlung von Grundstückswerten. Es müsse jeder Person, die ein Interesse glaubhaft mache, und damit auch den Eigentümern selbstgenutzter Liegenschaften, in geeigneter Weise über das Ergebnis der Preisauswertung Auskunft erteilt werden. So gelte es auch für die Vorbereitung und Durchführung von Enteignungsverfahren. Den betroffenen steuerpflichtigen Personen müssten zur Überprüfung des absoluten Landwerts, die Ermittlung und Herleitung des relativen Landwerts und die Berechnung der Altersentwertung auf dem Gebäudewert weitere Angaben zu den Handänderungen offengelegt werden, um eine Überprüfung bzw. den Vergleich ihrer Liegenschaft mit den der Verfügung zugrunde gelegten Vergleichshandänderungen zu ermöglichen. Dabei müsse ein Vergleich sowohl in Bezug auf die tatsächlichen Veräusserungspreise als auch in Bezug auf die Merkmale des betreffenden Objekts möglich sein. Es sei dabei denkbar, die der Verfügung zugrunde liegenden Daten mittels Pseudonymisierung in einer Art und Weise zur Verfügung zu stellen, dass die Spezifikationen der Vergleichsgrundstücke vollumfänglich erkennbar seien, ohne Rückschlüsse auf die tatsächlichen Verkaufsobjekte zu ermöglichen. Selbst unter Bezug von Erläuterungen der Steuerverwaltung (etwa im Merkblatt zur generellen Neubewertung der selbstgenutzten Liegenschaften im Kanton Basel-Stadt per 31. Dezember 2016, abrufbar unter <https://www.steuerverwaltung.bs.ch>) könnten die pauschalen und nicht transparenten Ab- und Zuschläge auf die von der Bodenbewertungsstelle gelieferten absoluten Bodenwerte bzw. die von der Gebäudeversicherung angegebenen Gebäudewerte nicht schlüssig nachvollzogen werden.

Zusammenfassend kommt die Steuerrekurskommission zum Schluss, dass die Voraussetzungen für die Verweigerung der Akteneinsichtnahme in die entscheidungsrelevanten Dokumente gemäss § 143 Abs. 3 StG nicht erfüllt seien. Mit der blossen Nennung des Bodenwerts in der Verfügung vom 8. Dezember 2016 als auch im Einspracheentscheid vom 30. August 2017 habe die Steuerverwaltung den Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt. Beide Entscheide seien ungenügend begründet und das Akteneinsichtsrecht sei nicht gewährt worden. Dabei genüge auch die blosser Nennung der Verkaufspreise von Nachbarliegenschaften ohne weitere Spezifizierung nicht, um den ermittelten Wert überprüfen zu können, da er allein keine "Rückschlüsse auf preisrelevante Faktoren wie Lage, Zonenzugehörigkeit, besondere Grundstückform, Grundstückgrösse, Auflagen, Rechte und Pflichten, Liebhaberobjekte, Gefälligkeitspreise, Immissionen, in Abzug gebrachte Gebäudekosten (Rückwärtsrechnung) etc." ermögliche. Diese Angaben seien betroffenen steuerpflichtigen Personen notwendigerweise zumindest in pseudonymisierter Form zur Verfügung zu stellen. Aufgrund der formellen Natur des Anspruchs auf rechtliches Gehör und des Vorliegens einer "gravierende(n) und systematische(n) Missachtung des Gehöranpruchs" könne dieser Mangel im Rekursverfahren nicht geheilt werden.

5. Mit ihrem Entscheid bejaht die Vorinstanz damit eine Verletzung der aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör fliessenden Ansprüche des Rekursgegners auf Akteneinsicht und Begründung im Verfahren der Steuerverwaltung. Zu prüfen ist somit, inwieweit die Steuerverwaltung einerseits durch die unterbliebene Einsicht in die Unterlagen der Bodenbewertungsstelle und der Gebäudeversicherung das Akteneinsichtsrecht und andererseits mit der Ausgestaltung der Verfügung und des Einspracheentscheids den Anspruch auf Begründung verletzt hat.

5.1 Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV ist als persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht ausgestaltet, welches alle Befugnisse umfasst, die einer Partei eines Verwaltungs- oder Gerichtsverfahrens einzuräumen sind, um vor Erlass eines in ihre Rechtsstellung eingreifenden Akts ihren Standpunkt wirksam zur Geltung zu bringen (Rhinow/Koller/Kiss/Thurnherr/Brühl-Moser, a.a.O., Rz. 309; Steinmann, in: St. Galler Kommentar, 3. Aufl. 2014, Art. 29 BV N 42, mit Hinweisen auf BGE 136 I 184 E. 2.2.1 S. 188 f., 135 II 286 E. 5.1 S. 293, 126 V 130 E. 2b S. 131 f.). Gehalt und Tragweite des Gehörsanspruchs lassen sich nicht abstrakt umschreiben, sondern sind gestützt auf die tatsächlichen und rechtlichen Gegebenheiten einzelfallweise zu konkretisieren (Rhinow/Koller/Kiss/Thurnherr/Brühl-Moser, a.a.O., Rz. 315; Steinmann, a.a.O., Art. 29 BV N 42, mit Hinweisen auf BGE 135 I 279 E. 2.3 f. S. 281 ff., in: Pra 99 [2010] Nr. 46, 111 Ia 273 E. 2b S. 274). Der Anspruch ist formeller Natur und seine Verletzung führt im Regelfall ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids (BGE 137 I 195 E. 2.2 S. 197, 135 I 187 E. 2.2 S. 190). Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des Gehörsanspruchs kann aber ausnahmsweise geheilt werden, wenn das rechtliche Gehör vor einer Rechtsmittelinstanz nachgeholt wird, die sowohl in tatsächlicher als auch in rechtlicher Hinsicht über dieselbe Überprüfungsbefugnis verfügt wie die Vorinstanz (BGE 137 I 195 E. 2.3.2 S. 197, 133 I 201 E. 2.2 S. 204 f.; vgl. Rhinow/Koller/Kiss/Thurnherr/Brühl-Moser, a.a.O., Rz. 314). Selbst bei schwerwiegenden Verletzungen ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine Heilung möglich, wenn die Rückweisung an die Vorinstanz zu unnötigen Verzögerungen des Verfahrens führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (VGE VD.2019.221 vom 19. Juni 2019 E. 2.1; BGE 136 V 117 E. 4.2.2.2 S. 126 f., 132 V 387 E. 5.1 S. 390, 133 I 201 E. 2.2 S. 204 f.; VGE VD.2017.216 und 217 vom 30. August 2018 E. 3.1).

5.2.1 Das Akteneinsichtsrecht stellt einen Teilgehalt des in Art. 29 Abs. 2 BV verankerten Anspruchs auf rechtliches Gehör dar, das den Parteien im Verfahren ermöglichen soll, ihre Mitwirkungsrechte wirksam und sachbezogen wahrnehmen zu können (VGE VD.2018.44 vom 22. März 2019 E. 1.6.2). Es gewährt demgemäss ein grundsätzlich unbeschränktes Recht, in alle verfahrensbezogenen Akten Einsicht zu nehmen, die geeignet sind, Grundlage des Entscheids zu bilden (zum Ganzen Rhinow/Koller/Kiss/Thurnherr/Brühl-Moser, a.a.O., Rz. 322 mit Verweis auf BGE 129 I 85 E. 4.1 S. 88 f.; vgl. BGE 132 V 387 E. 3.2 S. 389, 121 I 225 E. 2a S. 227, 126 I 7 E. 2b S. 10, in: Pra 90 [2001] Nr. 57). Gemäss der Rechtsprechung vermittelt die verfassungsmässige Garantie insbesondere das Recht, am Sitz der Behörde Einsicht in die Akten zu nehmen, daraus Notizen anzufertigen und Fotokopien zu erstellen, sofern sich daraus für die Behörde kein übermässiger Aufwand ergibt (BGE 126 I 7 E. 2b S. 10, in: Pra 90 [2001] Nr. 57, 122 I 109 E. 2b S. 112, mit Hinweisen). Seine Grenzen findet das Akteneinsichtsrecht an den öffentlichen Interessen des Staates und berechtigten Geheimhaltungsinteressen Dritter (BGE 121 I 225 E. 2a S. 227, 119 Ib 12 E. 6b S. 20, 113 Ia 1 E. 4a S. 4). Die Wahrnehmung des Akteneinsichtsrechts setzt die Vollständigkeit der Akten voraus. Dessen Korrelat bildet daher die Aktenführungspflicht, nach welcher die Behörden verpflichtet sind, alles aktenkundig zu machen, was zur Sache gehört (VGE VD.2018.44 vom 22. März 2019 E. 1.6.4, VD.2018.221 vom 19. Juni 2019 E. 2.3.1.1 m. H. auf Waldmann, in: Basler Kommentar, 2015, Art. 29 BV N 54, BGE 142 I 86 E. 2.2 S. 89, 130 II 473 E. 4.1 S. 477, 129 I 85 E. 4.1 f. S. 88 ff. und 124 V 372 E. 3b S. 375 f. und 138 V 218 E. 8.1.2). Grundsätzlich erstreckt sich das Einsichtsrecht folglich weder auf Akten eines anderen (nicht die jeweilige Partei betreffenden) Verfahrens noch auf Akten anderer Behörden, solange die entscheidende Behörde sie nicht bezieht oder beizuziehen gedenkt (VGE VD.2017.150 vom 14. Mai 2018 E. 2.2).

5.2.2 Für das Steuerverfahren konkretisiert § 143 StG das verfassungsmässige Akteneinsichtsrecht, wobei dessen Gehalt nicht über die steuergesetzlichen Bestimmungen hinausgeht (vgl. Locher, a.a.O., Art. 114 N 1). Danach sind die steuerpflichtigen Personen berechtigt, in die von ihnen eingereichten oder von ihnen unterzeichneten Akten ohne Einschränkung Einsicht zu nehmen (§ 143 Abs. 1 StG, Art. 114 Abs. 1 DBG). Die übrigen Akten stehen der steuerpflichtigen Person zur Einsicht offen, sofern die Ermittlung des Sachverhalts abgeschlossen ist und soweit

nicht öffentliche oder private Interessen entgegenstehen (§ 143 Abs. 2 StG, Art. 114 Abs. 2 DBG).

5.2.3 Vorliegend ist nicht ersichtlich, dass die Steuerverwaltung über den Beizug des von der Bodenbewertungsstelle ermittelten absoluten Landwerts und des von der Gebäudeversicherung mitgeteilten Gebäudewerts weitere Angaben und Unterlagen der Bodenbewertungsstelle und der Gebäudeversicherung im Verfügungs- und Einspracheverfahren beigezogen hat. Insbesondere ist nicht ersichtlich, dass die Steuerverwaltung selber Angaben zu Vergleichshandänderungen eingeholt hätte. In den Akten fehlen daher Unterlagen, die Rückschlüsse auf preisrelevante Faktoren wie Lage, Zonenzugehörigkeit, besondere Grundstückform, Grundstückgrösse, Auflagen, Rechte und Pflichten, Liebhaberobjekte, Gefälligkeitspreise, Immissionen, in Abzug gebrachte Gebäudekosten (Rückwärtsrechnung) etc. der Vergleichsgrundstücke erlauben würden, welche der Preisermittlung durch die Bodenbewertungsstelle zu Grunde gelegen sind. Es handelt sich somit sowohl bei den Unterlagen der Bodenbewertungsstelle wie auch der Gebäudeversicherung um Unterlagen anderer Behörden, die von der Steuerverwaltung im Rahmen des Erlasses der Bewertungsverfügung und im Einspracheverfahren gerade nicht beigezogen worden sind. Wie die Steuerverwaltung mit ihrer Rekursbegründung ausgeführt hat, erstrecken sich die Akten der Steuerverwaltung bei Liegenschaftsbewertungsfällen daher nicht auf die bezahlten Preise für Grundstückspreise, die von der Bodenbewertungsstelle bei der Ermittlung der absoluten Landwerte als Vergleichsobjekte herangezogen worden sind. Über diese Unterlagen verfügt die Bodenbewertungsstelle des Grundbuch- und Vermessungsamts, welche als Dateneignerin selber über die Bekanntgabe der Ergebnisse ihrer Preisauswertung entscheidet. Daraus folgt, dass mit der Abweisung eines entsprechenden Akteneinsichtsgesuchs auch keine Verletzung des gehörsrechtlichen Akteneinsichtsrechts verbunden sein kann.

5.3.1 Vom Akteneinsichtsrecht zu unterscheiden ist der Anspruch auf Beizug von Akten aus einem anderen Verfahren sowie auf Einholung von Auskünften von Dritten. Dieser Anspruch besteht unter den Voraussetzungen des Beweisantrags- und Beweisabnahmerechts als weiterem Teilgehalt des Anspruchs auf rechtliches Gehör (vgl. VGE VD.2017.150 vom 14. Mai 2018 E. 2.2; vgl. Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 15 N 29 f.; Waldmann/Bickel, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz [VwVG], 2. Aufl., Zürich 2016, Art. 33 N 1 und 12). Der Untersuchungsgrundsatz verpflichtet die Behörde nur zum Beizug derjenigen Beweise, die zur Abklärung der rechtserheblichen Tatsachen notwendig sind (vgl. VGE VD.2017.150 vom 14. Mai 2018 E. 2.2; vgl. Krauskopf/Emmenegger/Babey, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], a.a.O., Art. 12 N 19 ff.). Der Anspruch auf Aktenbeizug setzt voraus, dass die betroffene Person frist- und formgerecht einen Beweisantrag stellt und dass das Beweismittel zulässig und verfügbar sowie zur Abklärung des rechtserheblichen Sachverhalts tauglich ist. Aus dem Beweisantrag muss hervorgehen, für welche rechtserhebliche Tatsache mit dem Beweismittel der Beweis oder der Gegenbeweis erbracht werden soll. Die Behörde kann von der Abnahme eines beantragten Beweismittels insbesondere dann absehen, wenn der rechtserhebliche Sachverhalt bereits hinreichend geklärt ist. Ob dies der Fall ist, beurteilt sich mittels einer antizipierten Beweiswürdigung (Zum Ganzen: VGE VD.2017.150 vom 14. Mai 2018 E. 2.2; Kölz/Häner/Bertschi, a.a.O., Rz. 153 und 457; Waldmann/Bickel, a.a.O., Art. 33 N 3, 7 und 12 ff. und 21 f.). Demnach darf die Behörde von weiteren Beweisabnahmen absehen, wenn sie aufgrund der bereits erhobenen Beweise bzw. aufgrund der Aktenlage ihre Überzeugung gebildet hat und mit nachvollziehbaren Gründen annehmen kann, dass diese durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert würde (VGE VD.2017.150 vom 14. Mai 2018 E. 2.2; Waldmann/Bickel, a.a.O., Art. 33 N 22 und Art. 29 N 88; Kölz/Häner/Bertschi, a.a.O., Rz. 537).

5.3.2 Vorliegend hat die Steuerverwaltung im Verfügungs- und Einspracheverfahren auf den Beizug der Akten der Bodenbewertungsstelle und der Gebäudeversicherung verzichtet. Zur Begründung macht sie geltend, dass sie aufgrund der gesetzlichen Vorgaben in § 46 Abs. 4 und Abs. 7 StG in Verbindung mit § 51 StV an die Wertermittlungen der Sachverständigen Gebäudeversicherung und der Sachverständigen Bodenbewertungsstelle gebunden sei. Die Grundstückseigentümer würden darauf hingewiesen, dass sie bei der Bodenbewertungsstelle eine Richtwertanga-

be betreffend ihr Grundstück einfordern können. Ohne konkrete Hinweise seitens des Steuerpflichtigen seien im Verfahren der Massenverwaltung keine Unterlagen zu Vergleichsliegenschaften einzuholen. Bei der Ermittlung des Schätzwerts sei vielmehr ein gewisser Schematismus zulässig. Der Steuerrekurskommission stehe es aber frei, ihrerseits ergänzende Auskünfte zu beschaffen. Sie habe es aber unterlassen, das von der Steuerverwaltung zur Edition offerierte Schreiben in unanonymisierter Form zu verlangen.

5.3.3 Dieses Vorgehen ist nicht zu beanstanden. Bei den vom Rekursgegner und der Vorinstanz verlangten Vergleichsdaten handelt es sich um finanzielle Verhältnisse von Personen, die entgegen der Ansicht der Vorinstanz geschützte Personendaten darstellen (vgl. etwa zum Schutz von Geschäftsdaten einer Verfahrenspartei in submissionsrechtlichen Verfahren VGE VD.2014.50 vom 6. August 2014 E. 2.1, VD.2014.5 vom 8. Mai 2014 E. 2.3, VD.2013.95 vom 17. Oktober 2013 E. 2). Entgegen der Auffassung der Vorinstanz bezieht sich der Schutz des Informations- und Datenschutzgesetzes mit seiner Beschränkung der Weitergabe von Personendaten nicht allein auf besonders schützenswerte Personendaten im Sinne von § 3 Abs. 4 lit. a IDG. Ein öffentliches Organ darf Personendaten gemäss § 9 Abs. 1 IDG nur bearbeiten, wenn dafür eine gesetzliche Grundlage besteht oder dies zur Erfüllung einer gesetzlichen Aufgabe erforderlich ist. Einzig unter diesen Voraussetzungen ist ohne Einwilligung im Einzelfall auch eine Weitergabe von Personendaten zulässig (§ 21 Abs. 1 IDG). Für die Bewertung einer Liegenschaft bedarf die Steuerverwaltung aufgrund der gesetzlichen Regelung der Kenntnis des Gebäudeversicherungswerts und des absoluten Landwerts gemäss Bodenwertkatalog. Dem entspricht auch die spezialgesetzliche Regelung in § 2 f. des Gesetzes über die Ermittlung von Grundstückswerten. Danach darf die Bodenbewertungsstelle nur das Ergebnis der Preisauswertung und dieses bloss in einer Weise bekanntgeben, die keine Rückschlüsse über die für bestimmte Grundstücke bezahlten Preise gibt. Zur Ermittlung des Realwerts selbstgenutzter Liegenschaften benötigt die Steuerverwaltung neben den genannten Werten keine weiteren Unterlagen der Bodenbewertungsstelle und der Gebäudeversicherung. Dies gilt zumindest dann, wenn der gestützt darauf ermittelte Realwert als plausibel erscheint.

Dies ist vorliegend aufgrund des Vergleichs des geleisteten Kaufpreises in Höhe von CHF 920'000.-- (für Parz.-Nr. 1755.002 und 1755.025.009) und des ermittelten Steuerwerts von CHF 804'000.-- (CHF 771'000.-- + CHF 33'000.--) der Fall. Für eine gegenteilige Einschätzung müsste der Steuerpflichtige zumindest konkrete Hinweise im Einspracheverfahren darlegen. Gemäss herrschender Lehre und bundesgerichtlicher Rechtsprechung kommt nach der im Abgaberecht geltenden Normentheorie in sinngemässer Anwendung von Art. 8 ZGB der steuerpflichtigen Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen die objektive Beweislast zu, während die Steuerbehörde jene für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen trifft (Locher, a.a.O., Einführung zu Art. 109 ff. N 11 und Einführung zu Art. 122 ff. N 36; Behnisch, a.a.O., S. 577, 624 ff.; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 14 N 3 und § 19 N 8; BGE 140 II 248 E. 3.5 S. 252; 121 II 257 E. 4c/aa S. 266; vgl. VGE VD.2016.2 und 3 vom 17. September 2016 E. 3.2.2; VGE VD.2016.135 vom 20. Oktober 2016 E. 2.1). Diese Beweislastverteilung setzt voraus, dass der den steuerpflichtigen Personen obliegende Beweis für sie leistbar ist (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 19 Rz. 9). Die Steuerverwaltung hat danach als steuerbegründende Tatsache den von ihr ermittelten Grundstückswert mittels des gesetzlich vorgesehenen, schematischen Verfahrens auf der Grundlage der von der Bodenbewertungsstelle und der Gebäudeversicherung ermittelten Werte zu belegen. Dagegen haben die betroffenen steuerpflichtigen Grundstückseigentümerinnen und -eigentümer den Gegenbeweis des Missverhältnisses des so ermittelten Steuerwerts im Verhältnis zu den realen Marktverhältnissen anzutreten. Dazu haben sie zumindest konkrete Anhaltspunkte für ein deutliches Abweichen des ermittelten Steuerwerts von dem tatsächlichen Verkehrswert ihrer Liegenschaft zu belegen. Dieser Beweis ist für eine private Eigentümerschaft mittels ergänzender Auskünfte der Bodenbewertungsstelle (Richtwertangabe) und der Gebäudeversicherung oder einer privaten Liegenschaftsschätzung leistbar.

Im vorliegenden Verfahren erbrachte der Steuerpflichtige keinen Nachweis dafür, dass die vorgenommene Bewertung zu hoch sei. Folglich war die Steuerverwaltung zur Wahrung des rechtli-

chen Gehörs nicht gehalten, von sich aus neben dem Gebäudewert und dem absoluten Landwert weitere Daten zu erheben.

5.3.4 Falls die Steuerrekurskommission im konkreten Fall aufgrund der vorgebrachten Rügen eine zu Unrecht erfolgte antizipierten Beweiswürdigung der Steuerverwaltung annimmt, ist es ihr unbenommen, weitere Auskünfte der Bodenbewertungsstelle einzuholen. Im vorliegenden Fall hat dies bereits die Steuerverwaltung getan und das entsprechende Antwortschreiben der Bodenbewertungsstelle vom 15. September 2017 der Steuerrekurskommission in anonymisierter Fassung zugestellt. Mit der Duplik vom 26. September 2017 hat sie die Edition des Originalschreibens offeriert. Die Bodenbewertungsstelle hat mit Schreiben vom 15. September 2017 ihr Vorgehen im Allgemeinen und die massgebenden Kennzahlen des konkreten Objekts erläutert. Sie hat die Fläche der Parzelle in der Zone 5 und der Zone 4 mit Baumschutz mit je unterschiedlicher Bebaubarkeit ausgeschiedenen und einen absoluten Landwert von CHF 5'102 pro m<sup>2</sup>, aufgrund eines Wertes von CHF 7'200 in der Zone 5 und von CHF 2'700 in der Zone 4 ausgewiesen. Sie hat festgestellt, dass auf dem Grundstück das oberirdisch nutzbare Bruttogeschossflächenpotential von über 4'000 m<sup>2</sup> mit einer derzeitigen Bebauung von 2'320 m<sup>2</sup> nicht voll ausgeschöpft werde und die Parzelle daher unternutzt sei. Sie hat darauf hingewiesen, dass in der direkten Umgebung des Objektes für die Jahre 2013 und 2014 keine absoluten Landwerte (d.h. Baulandverkäufe oder Verkäufe von Abbruchliegenschaften) registriert worden seien. Es habe daher auf relative Landwerte (mittels Rückwärtsrechnung mit Abzug der Gebäudezeitwerte), Kennwerte und bewerterische Methoden zurückgegriffen werden müssen. Relative Landwerte seien bei zwei Verkäufen im Wohnbezirk [...] im Betrag von CHF 8'933.-- und CHF 8'697.-- ermittelt worden. Im Quartier [...] seien insgesamt 17 Verkaufspreise mit einem relativen Landwert von ca. CHF 12'700.-- ermittelt worden. Darunter befänden sich drei Verkäufe in der Zone 5, deren durchschnittlicher Landwert CHF 5'700.--/m<sup>2</sup> betragen habe (CHF 6'600.--, CHF 4'686.-- und CHF 5'812.--). Zur weiteren Plausibilisierung seien auch die Quadratmeterpreise von Stockwerkseigentumswohnungen herangezogen worden. 2013 und 2014 seien im Quartier [...] insgesamt 55 Verkäufe registriert worden. Deren mittlerer Preis pro Quadratmeter Wohnfläche betrage CHF 9'688.--. Bei einem üblichen Verhältnis von Nettogeschossfläche/Bruttogeschossfläche (BGF) von ca. 0,73 resultiere ein Wert von CHF 7'072.--/m<sup>2</sup> BGF. Mit der Lageklassentabelle des Schweizerischen Immobilienschätzer-Verband werde ein Landanteil von 37,5% ermittelt. Dies ergebe pro Quadratmeter BGF einen Landwert von CHF 2'652.-- und pro Quadratmeter Parzellenfläche mit einer Ausnutzungsziffer von 3.0 einen Landwert von CHF 7'956.--. Weiter wurde auf die Entwicklung der Liegenschaftspreise im Kanton seit der letzten steuerlichen Bewertung im Jahr 2001 (Bewertungstag 31. Dezember 1999) mit einer durchschnittlichen Steigerung von 70–100% hingewiesen sowie auf die Statistik der Entwicklung der Transaktionspreise von Fahrländer Partner AG verwiesen (Akten StRK S. 54 ff.).

Folglich ist es möglich, den absoluten Landwert durch Anfrage weiter zu konkretisieren. Damit kann die Vorinstanz die von ihr befürchteten Rechnungsfehler und systematischen Fehler bei der Ermittlung des absoluten Landwerts auf entsprechend konkrete Rügen einzelner rekurrierender Steuerpflichtiger hin kontrollieren.

5.3.5 Mit den von der Steuerverwaltung im vorinstanzlichen Verfahren auf konkrete Einwände der steuerpflichtigen Personen hin eingeholten ergänzenden Ausführungen bezüglich einzelner Faktoren bzw. der Auskünfte der Bodenbewertungsstelle im Schreiben vom 15. September 2017 hat sich die Steuerrekurskommission bis jetzt nicht auseinandergesetzt. Es wird Sache der Steuerrekurskommission sein, zu prüfen, welche von der Bodenbewertungsstelle übermittelten Angaben als nicht ausreichend plausibel erscheinen. In diesem Verfahren wird sie im gesetzlichen Rahmen der Amtshilfe gemäss dem Steuerrecht, dem Informations- und Datenschutzgesetz und dem Gesetz über die Ermittlung von Grundstückswerten die ihr nach Massgabe des anwendbaren gesetzlichen Bewertungsverfahrens notwendig erscheinenden ergänzenden Abklärungen treffen können. Soweit die Vorinstanz sich diesbezüglich aber auf den Standpunkt stellt, dass die Steuerpflichtigen in jedem Fall über die Nennung der Verkaufspreise von Nachbarliegenschaften ohne weitere Spezifizierung hinaus konkrete Angaben über die verkauften Liegenschaften muss verfü-

gen können, kann ihr nicht gefolgt werden. Diesbezüglich ist auf die bewusste gesetzliche Regelung der Geheimhaltungspflicht in § 3 Abs. 1 des Gesetzes über die Ermittlung von Grundstückswerten und in § 138 StG hinzuweisen, welche im Zusammenhang mit Steuerdaten zudem auch verfassungsrechtlichen Schutz genießt (§ 75 Abs. 3 der Verfassung des Kantons Basel-Stadt [KV, SG 111.100]). Soweit die Vorinstanz dem den Entscheid des Verwaltungsgerichts Zug A 2015/6 vom 23. September 2015 (GVP 2015 S. 270) entgegenhält, mit dem dieses das Einsichtsinteresse bezüglich Daten von Grundstücksverkäufen höher als das Steuergeheimnis und das Datenschutzinteresse Dritter gewichtet hat, weist die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung zu Recht darauf hin, dass dort die Einsicht in Vergleichshandänderungen zu beurteilen waren, die bereits 25 Jahre zurückliegen. Mit diesem Zeitablauf relativiert sich das Geheimhaltungsinteresse tatsächlich. Zu beachten ist zudem, dass der Verfassungsgeber des Kantons Zug im Unterschied zum Basel-Städtischen Verfassungsgeber dem Steuergeheimnis keinen verfassungsrechtlichen Schutz hat zukommen lassen. Soweit die Steuerrekurskommission kumulativ konkrete Auskünfte über die preisrelevanten Faktoren für jene Verkaufspreise wie Lage, Zonenzugehörigkeit, besondere Grundstückform, Grundstückgrösse, Auflagen, Rechte und Pflichten, Liebhaberobjekte, Gefälligkeitspreise, Immissionen, in Abzug gebrachte Gebäudekosten (Rückwärtsrechnung) will verfügen können, ist eine Anonymisierung kaum möglich. Die Summe dieser Auskünfte lässt vor dem Hintergrund des begrenzten Zeitrahmens der untersuchten Verkäufe konkrete Rückschlüsse auf einzelne Verkäufe zu, was mit dem genannten Rahmen zulässiger Amtshilfe in steuerrechtlichen Bewertungsverfahren nicht zu vereinbaren ist. Es ist nicht ersichtlich, wie damit eine blosser Pseudonymisierung soll erfolgen können, die keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Verkaufsobjekte ermöglichen kann.

Entgegen der vorinstanzlichen Ausführungen ist auch gerade nicht auf die Regelung im Enteignungsverfahren abzustellen, in welchem dem betroffenen Grundeigentümer die zu Vergleichszwecken erforderlichen Aufschlüsse über Einzelpreise und deren Auswertung zu geben sind (§ 3 Abs. 2 des Gesetzes über die Ermittlung von Grundstückswerten). Vorliegend geht es schliesslich nicht um den Entzug eines Grundstücks gegen realen Wertersatz, sondern um die steuerliche Bewertung. Weshalb hier das Einsichtsinteresse der Steuerpflichtigen in Daten von Grundstücksgeschäften anderer steuerpflichtiger Grundeigentümerinnen und Grundeigentümer überwiegen soll, ist nicht nachvollziehbar.

5.3.6 Insgesamt ist damit keine Verletzung des Anspruchs auf Beizug weiterer Akten ersichtlich.

5.4.1 Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV fliesst weiter der Anspruch auf Begründung eines Entscheids in einer Art und Weise, die sich mit den Vorbringen der betroffenen Person auseinandersetzt, sodass daraus die Überlegungen hervorgehen, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid abstützt. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich die betroffene Person über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache anfechten kann. Die Begründungspflicht wird allerdings nicht bereits dadurch verletzt, dass sich die Behörde nicht mit allen Parteistandpunkten einlässlich befasst und nicht jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Die Entscheidbehörde darf sich auf die für den Entscheid wesentlichen Argumente beschränken (zum Ganzen VGE VD.2018.221 vom 19. Juni 2019 E. 2.2.1, VD.2015.222 und 223 vom 2. Juni 2016 E. 2.5.1; BGE 137 II 266 E. 3.2 S. 270, 134 I 83 E. 4.1 S. 88, 133 III 439 E. 3.3 S. 445; Rhinow/Koller/Kiss/Thurnherr/Brühl-Moser, a.a.O., Rz. 343 ff.).

5.4.2 Die Anforderungen an die Begründung sind dabei für die Bewertungsverfügung und den Einspracheentscheid zu unterscheiden.

5.4.2.1 Für das Verfügungsverfahren kann dabei auf die Vorschriften über das Veranlagungsverfahren gemäss §§ 149 ff. StG zurückgegriffen werden. Danach setzt die Steuerverwaltung mit der Veranlagungsverfügung die Steuerfaktoren, den Steuersatz und die Steuerbeträge fest. Zudem gibt sie der steuerpflichtigen Person Abweichungen von der Steuererklärung schriftlich bekannt (§ 159 StG). Diese Grundsätze gelten mutatis mutandis auch für das Bewertungsverfahren. Da

es sich dabei wie beim Veranlagungsverfahren um den Erlass von Akten der Massenverwaltung handelt, kann aus Art. 29 Abs. 2 BV bloss eine minimale Begründungspflicht abgeleitet werden (Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102–222 DBG, Basel 2015, Art. 131 N 12; Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl., Basel 2016, Art. 131 N 7 ff.). Danach reicht es aus, wenn die betroffenen Faktorenbestandteile betragsmässig angegeben und wenn möglich die Gründe der Abweichung stichwortartig erläutert werden (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 19 Rz. 24; Wiederkehr, Die Begründungspflicht nach Art. 29 Abs. 2 BV und die Heilung bei Verletzung, in: ZBI 2010, S. 481, 495 f.; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 131 N 9; VGE VD.2018.221 vom 19. Juni 2019 E. 2.2.2.1, VD.2015.222 vom 20. Juli 2016 E. 2.5.1).

5.4.2.2 Mit ihrer Rekursbegründung macht die Steuerverwaltung geltend, unter Berücksichtigung ihres fehlenden Ermessensspielraums bezüglich des Gebäudewerts und des absoluten Landwerts, des Schematismus bei der Schätzung von Liegenschaften, der Schätzung einer Liegenschaft als Einheit und den Anforderungen der Massenverwaltung seien keine hohen Anforderungen an die Begründung der Bewertungsverfügung zu stellen. Darin kann ihr gefolgt werden. Mit der Bewertungsverfügung vom 8. Dezember 2016 hat die Steuerverwaltung alle für die Berechnung des Steuerwerts massgebenden Faktoren genannt. Damit verfügte der Rekursgegner über alle notwendigen Angaben, um die Verfügung vor dem Hintergrund von § 51 StV im Grundsatz nachvollziehen (vgl. auch Ramseier, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 43 N 11) und dagegen begründet Einsprache erheben zu können.

5.4.2.3 In der Folge kann die Steuerverwaltung ihren Entscheid auf die von den Steuerpflichtigen im Einspracheverfahren vorgebrachten wesentlichen Einwände und Rügen weiter begründen. Insoweit dient das Einspracheverfahren einer formalisierten Gewähr des rechtlichen Gehörs, in dem allfällige Gehörsverletzungen im Verfügungsverfahren geheilt werden können (VGE VD.2018.221 vom 19. Juni 2019 E. 2.2.2.2.). Dies anerkennt die Vorinstanz mit ihrer Vernehmlassung (vgl. act. 3 S. 6) denn auch ausdrücklich, wenn sie ausführt, "dass das Bundesgericht im Massenverfahren auf das Erfordernis einer eingehenden Begründung verzichtet und schematische Begründungen zulässt, wenn die Möglichkeit einer vollständigen Nachholung in einem kostenlosen (Einsprache-)verfahren besteht". Diese Möglichkeit hat im Einspracheverfahren bestanden.

5.4.2.4 Mit ihrem Einspracheentscheid hat die Steuerverwaltung die Ermittlung des strittigen Steuerwerts der Liegenschaft des Rekursgegners eingehend begründet und sich mit deren formellen und materiellen Rügen auseinandergesetzt (vgl. oben E. 4.2). Soweit die Vorinstanz darin eine Verletzung der Begründungspflicht erblickt, leitet sie dies aus ihrer eigenen Beurteilung der rechtlichen Ausgangslage ab, die von der Steuerverwaltung gerade nicht geteilt wird. Es bildet daher keinen formellen Mangel der Begründung des Einspracheentscheids, wenn die Steuerverwaltung den aus dieser Rechtsauffassung der Vorinstanz abgeleiteten Begründungsanforderungen nicht genügt hat.

5.5 Daraus folgt, dass keine Verletzung des rechtlichen Gehörs im Bewertungsverfahren durch die Steuerverwaltung vorliegt. Die Steuerverwaltung hat dem Rekursgegner umfassende Einsicht in ihre eigenen Akten des Bewertungsverfahrens gewährt und auf den Beizug weiterer Akten der Gebäudeversicherung und der Bodenbewertungsstelle verzichten dürfen. Schliesslich liegt auch keine Verletzung der Begründungspflicht im Verfügungs- und im Einspracheverfahren vor. Der Steuerrekurskommission ist es unbenommen, ihrerseits die korrekte Anwendung des gesetzlichen Bewertungsverfahrens zu überprüfen und bei der Gebäudeversicherung und der Bodenbewertungsstelle die entsprechenden Angaben zu verlangen und den Rekursgegner zur Einholung entsprechender Beweise anzuhalten. Diese Behörden werden dann selber zu prüfen haben, welche Angaben sie aufgrund der gesetzlichen Regelung edieren können.

6. Insgesamt ist der Rekurs folglich gutzuheissen. Die Sache ist an die Steuerrekurskommission zur Fällung eines materiellen Entscheids zurückzuweisen. Da sich der Rekursgegner im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht hat vernehmen lassen, wird auf die Erhebung von Verfahrenskosten verzichtet. Als ursprünglich verfügende Behörde hat die Rekurrentin keinen Anspruch auf Parteientschädigung (§ 30 Abs. 1 VRPG).

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird gutgeheissen und der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 6. September 2018 wird aufgehoben. Die Sache wird an die Steuerrekurskommission zum Neuentscheid im Sinne der Erwägungen zurückgewiesen.