

## **Taxationskommission**

### **Anwendung des Härteparagrafen**

#### **Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 27. Januar 1999**

*Da eine Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen Sachentscheide der Steuerrekurskommission in Anwendung des Härteparagrafen ausgeschlossen ist, kann auch ein Nichteintretensentscheid der Steuerrekurskommission zur Anwendung des Härteparagrafen nicht an das Verwaltungsgericht weitergezogen werden.*

*Bei der Anwendung des § 183 StG ist die Taxationskommission nicht auf bestimmte Steuerarten eingeschränkt. Sie begeht daher keine Kompetenzüberschreitung, wenn sie den Härteparagrafen im Bereich der Objektsteuern anwendet.*

#### *Tatsachen:*

A. AX-Y erhielt 1990 von ihrem Vater schenkungshalber dessen Haus in Basel. Im August 1991 zog das Ehepaar AX-Y und BX aus ihrem Haus in C aus und vermietete dieses in der Folge. Im Januar 1997 verkauften sie ihr Haus in C und wollten den daraus erzielten Erlös in ein Bauprojekt auf dem 1990 geschenkt erhaltenen Grundstück investieren. Ihr Gesuch um Erlass der Grundstückgewinnsteuer aus dem Hausverkauf in C – gestützt auf § 73 lit. k des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (StG) vom 7. Februar 1974 in Verbindung mit § 183 Abs. 1 StG – wurde von der kantonalen Taxationskommission Basel-Landschaft (nachfolgend «Taxationskommission») am 24. März 1997 abgewiesen. Der dagegen erhobene Rekurs wurde von der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft (nachfolgend «Steuerrekurskommission») am 15. August 1997 insofern gutgeheissen, als der Entscheid der Taxationskommission infolge sachlicher und funktioneller Unzuständigkeit aufgehoben wurde. Eine materielle Prüfung des Gesuchs des Ehepaars X-Y durch die Steuerrekurskommission fand nicht statt.

B. Mit Schreiben vom 13. Januar 1998 erhob die kantonale Steuerverwaltung Basel-Landschaft (nachfolgend «Steuerverwaltung») Beschwerde beim kantonalen Verwaltungsgericht gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 15. August 1997 mit dem Antrag, der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission sei unter Kostenfolge aufzuheben und diese sei anzuweisen, auf den Rekurs des Ehepaars X-Y einzutreten und materiell darüber zu entscheiden, ob eine Härte im Sinne von § 183 StG vorliege. In der innert erstreckten Frist nachgereichten Beschwerde begründung vom 25. Februar 1998 wurde angeführt, dass die Aufgabenbereiche der Taxationskommission in § 110 StG aufgezählt seien; dabei sei § 183 StG als Querfunktion auf sämtliche Sachverhalte, welche im Rahmen des Steuergesetzes behandelt werden, anwendbar. Des weiteren wurde dem Hinweis der Steuerrekurskom-

mission, dass noch gar keine definitive Veranlagung vorliege und die Rekurrenten nach dem Vorliegen einer solchen immer noch die Möglichkeit hätten, den Rechtsweg zu beschreiten, entgegnet, es müsse der Taxationskommission, damit sie die ihr durch Gesetz übertragenen Aufgaben im Interesse der Steuerpflichtigen erfüllen könne, gestattet sein, bereits vor der definitiven Veranlagung feststellende Verfügungen zu erlassen.

C. In ihrer Vernehmlassung vom 4. April 1998 stellte das Ehepaar X-Y als Beigeladene den Antrag, auf ihren Fall sei der Härtefallparagraph (§ 183 StG) anzuwenden.

D. In ihrer Vernehmlassung vom 29. Mai 1998 stellte die Steuerrekurskommission den Antrag, auf die Beschwerde sei nicht einzutreten, eventualiter sei sie abzuweisen. Zur Begründung wurde angeführt, dass die Steuerrekurskommission – da der Entscheid der Taxationskommission aufgrund von § 183 Abs. 1 StG ergangen sei – gemäss § 183 Abs. 2 StG endgültig entscheide. Daran ändere auch die angebliche Kompetenzstreitigkeit nichts. Das Verwaltungsgericht sei lediglich bei Kompetenzstreitigkeiten gemäss § 42 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 zuständig. Hier liege aber keine Kompetenzstreitigkeit zwischen zwei öffentlichrechtlichen Körperschaften vor, sondern eine unterschiedliche Auffassung bezüglich der Zuständigkeit einer Verwaltungsbehörde. Zum Eventualbegehren wurde angeführt, mit Hilfe von § 183 StG hätte die Taxationskommission im Rahmen des Steuergesetzes eine unbeschränkte Verfügungskompetenz bezüglich aller Steuerarten. Nach einem Entscheid des kantonalen Verwaltungsgerichts vom 17. Januar 1996 sei die Taxationskommission im Bereich der Objektsteuern gar nicht befugt, Verfügungen zu erlassen.

### *Erwägungen:*

1. § 183 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (StG) vom 7. Februar 1974 bestimmt, dass im Einschätzungsverfahren die Taxationskommission oder im Rekursverfahren die Steuerrekurskommission von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abweichen kann, wenn sich bei der Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen in Einzelfällen eine sachlich ungerechtfertigte Belastung ergibt. Nach Abs. 2 können die Steuerpflichtigen, die Steuerverwaltung sowie die Gemeinde den Entscheid der Taxationskommission binnen 30 Tagen bei der Steuerrekurskommission anfechten. Mit seinem Rekurs vom 2. Mai 1997 hat das Ehepaar X-Y den für sie negativen Entscheid der Taxationskommission vom 24. März 1997 bei der Steuerrekurskommission angefochten. Nach § 183 Abs. 2 letzter Satz StG entscheidet die Steuerrekurskommission über das Vorliegen und die Behandlung eines Härtefalls endgültig. Nach Meinung des Gerichtes ist es unerheblich, dass die Steuerrekurskommission im Fall X-Y keinen materiellen Entscheid bezüglich der Anwendung von § 183 StG getroffen hat, denn nach dem Grundsatz der Einheit des Prozesses ist die Verwaltungs-

gerichtsbeschwerde gegen prozessuale, namentlich Nichteintretensentscheide ausgeschlossen, wenn sie dies auch gegen Sachentscheide ist (vgl. dazu BGE 111 Ib 73, 119 Ia 424, 119 Ib 412). Da im vorliegenden Fall die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gemäss § 183 Abs. 2 StG gegen Sachentscheide der Steuerrekurskommission unzulässig ist, können auch nicht gesondert davon Vorentscheide zu dieser Materie an das Verwaltungsgericht weitergezogen werden. Der Gesetzgeber hat mit dem Erlass des § 183 Abs. 2 StG eben gerade verhindern wollen, dass im Bereich der Behandlung von Härtefällen eine Anrufung des Verwaltungsgerichts möglich ist.

2. Das Verwaltungsgericht ist gemäss § 42 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 nur für bestimmte Kategorien von Kompetenzstreitigkeiten zuständig. Im vorliegenden Fall liegt eine unterschiedliche Auffassung zweier hierarchisch über- bzw. untergeordneter Verwaltungsbehörden bezüglich der Zuständigkeit der untergeordneten Behörde in einem bestimmten Sachbereich vor. Eine solche hierarchische Kompetenzstreitigkeit fällt nicht in den in § 42 VPO definierten Aufgabenbereich des Verfassungsgerichtes.

3. Zusammenfassend wird festgehalten, dass einerseits die Entscheide der Steuerrekurskommission im Bereiche der Behandlung von Härtefällen nach § 183 StG endgültig erfolgen; andererseits ist die hier vorliegende hierarchische Kompetenzstreitigkeit nicht nach § 42 VPO lösbar. Demzufolge kann das Verwaltungsgericht nicht auf die Beschwerde der Steuerverwaltung eintreten.

4. Da das Verwaltungsgericht aus formellen Gründen auf die Beschwerde nicht materiell eintreten kann, nimmt es in seiner Funktion als Aufsichtsorgan über die Steuerrekurskommission zu vorliegendem Fall Stellung. Dabei ist festzuhalten, dass nach § 183 StG die Taxationskommission im Einschätzungsverfahren von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abweichen kann, wenn sich bei der Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen in Einzelfällen eine sachlich ungerechtfertigte Belastung ergibt. In § 110 StG werden die Aufgabenbereiche der Taxationskommission definiert; einer davon ist die Behandlung der Gesuche um Anwendung von § 183 StG. Es ist nicht ersichtlich, dass die Taxationskommission in der Anwendung von § 183 StG auf bestimmte Steuerarten eingeschränkt wäre. Nach Sinn und Zweck des Gesetzes ist § 183 StG auf die Härtefälle aller dafür in Frage kommenden Steuerarten anwendbar. Dafür spricht auch, dass nach systematischem Aufbau des Steuer- und Finanzgesetzes § 183 unter die Übergangs- und Schlussbestimmungen eingereiht ist. Es wäre insofern weder vom Zweck noch von der systematischen Einordnung des § 183 StG verständlich, wenn die Taxationskommission lediglich in den in § 110 StG umschriebenen Bereichen die Kompetenz hätte, den Härtefallparagrafen anzuwenden. Somit beging nach Meinung des Gerichtes die Taxationskommission keine Kompetenzüberschreitung, als sie § 183 StG im Bereich der Objektsteuern angewendet hatte (vgl. dazu *Snoek/Kühne*, Die Taxationskommission im Kanton Basel-Landschaft, in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Band XIII 1996/97, S. 415 ff.). So hat auch die Steuerrekurskommission in ihrem Entscheid vom 21. November 1980 i. S. Erbgemein-

schaft P. X. festgestellt, dass ein nachträglicher Wechsel der Eigentumsverhältnisse unter den Erben nicht mehr als Erbteilung zu qualifizieren ist und deshalb der Handänderungs- und Grundstückgewinnsteuer unterliegt; in diesem Zusammenhang hielt sie fest, dass die Bestimmung des § 183 StG der Taxationskommission schon im Veranlagungsverfahren die Befugnis verleiht, in Fällen besonderer Härte die Steuerleistungen niedriger festzulegen, als die allgemeinen Regeln dies verlangen (Basellandschaftliche Steuerpraxis [BLStPr] Band VII, S. 406 ff.).

Das Verwaltungsgericht hat bereits in seinem Entscheid vom 21. April 1993 i. S. EWG M. festgestellt, dass auch im Steuerrecht Teilfragen vorweg in Form einer Feststellungsverfügung entschieden werden können, sofern der Steuerpflichtige ein schutzwürdiges Interesse nachweist (BLVGE 1993, S. 42 ff.; BGE 98 Ib 457 ff.). Diese Erwägung darf indessen nicht zu eng ausgelegt werden. Es entspricht einerseits einem berechtigten, praktischen Interesse der Steuerpflichtigen, dass bereits im Vorfeld einer künftigen Steuerveranlagung verbindliche Entscheide getroffen werden, und andererseits statuiert §183 StG die Kompetenz der Taxationskommission zur Behandlung von Härtefällen im ganzen Einschätzungsverfahren, welches nicht erst mit dem Vorliegen einer Veranlagungsverfügung seitens der Steuerverwaltung beginnt. Insofern ist die jahrelange Praxis der Taxationskommission bezüglich der Anwendung des Härtefallparagraphen zu begrüssen.

*Demgemäss wird erkannt:*

Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.