

## Grundstückgewinnsteuer

### Gewinn- und Verlustverrechnung

#### Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft Nr. 107/1997 vom 15. August 1997

*Die Gewinn- und Verlustverrechnung innert Jahresfrist bei der Grundstückgewinnsteuer setzt grundsätzlich die vollständige Identität des Steuersubjektes voraus. Die Verrechnung des als Alleineigentümerin erzielten Gewinnes mit einem Verlustanteil aus einem Gesamthandverhältnis ist daher grundsätzlich nicht möglich. Sie wurde indessen gestützt auf den Härteparagrafen dennoch zugelassen, weil andernfalls die Steuer höher als der Gewinnsaldo gewesen wäre.*

#### *Sachverhalt:*

1. Die Rekurrentin X verkaufte aus dem Nachlass ihres Vaters mit Verträgen vom 20. Februar 1996 die im Gesamteigentum ( $\frac{2}{3}$  X,  $\frac{1}{3}$  Y) stehende Liegenschaft (Parz. Nr. 1810 GB Z) und vom 15. März 1996 die in ihrem Alleineigentum stehende Liegenschaft (Parz. Nr. 913 und 914 GB Z). Aus dem Verkauf der Liegenschaft Parz. Nr. 1810 resultierte ein Verlust von Fr. 219'732.–, aus dem Verkauf der Liegenschaft Parz. Nr. 913 und 914 ein Gewinn von Fr. 181'435.–, wofür Frau X eine Grundstückgewinnsteuer-Rechnung von Fr. 45'358.80 ausgestellt wurde.

2. a) Mit Schreiben vom 25. Juni 1996 erhob Frau X Einsprache gegen die Grundstückgewinnsteuer-Rechnung.

b) Mit Entscheid vom 20. Dezember 1996 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab mit der Begründung, die von Frau X gemäss § 79 Abs. 1 StG verlangte Zusammenrechnung von Grundstückgewinn und -verlust könne nur erfolgen, wenn bei sämtlichen Grundstücksgewinnen oder -verlusten dieselben Eigentümer als Verkäufer auftreten. Diese Voraussetzung sei bei den beiden Grundstückgewinnsteuer-Rechnungen nicht gegeben.

3. Mit Schreiben vom 24. Januar 1997 erhob die Pflichtige Rekurs gegen diesen Einsprache-Entscheid mit dem Begehren, für die Bemessung der Grundstückgewinnsteuer Gewinn und Verlust der praktisch gleichzeitig verkauften Liegenschaften zu verrechnen. Zur Begründung führte sie an, die von der Steuerverwaltung vorgenommene Einschränkung der Verrechnungsmöglichkeit ergebe sich aus § 79 StG nicht. Im Gegenteil enthalte die Bestimmung in Abs. 2 eine explizite Ausschlussklausel, welche den vorliegenden Fall gerade nicht erwähne.

Das Nichtzulassen der Verrechnung von Gewinn und Verlust sei auch materiell stossend. Mit ihrer Grundstückgewinnsteuer-Rechnung stelle die Steuerverwaltung

nämlich nichts anderes fest, als dass die Rekurrentin nur Eigentümerin des mit Gewinn, nicht jedoch des mit Verlust verkauften Grundstücks gewesen und damit eine Verrechnung unzulässig sei.

Dies treffe jedoch bereits aus rechtlicher Sicht nicht zu, denn die Rekurrentin sei aufgrund der Erbfolge nach dem Tod ihres Vaters in beiden Fällen Eigentümerin der verkauften Liegenschaften geworden, wobei ihr an der Liegenschaft Parz. 913 und 914 Alleineigentum und an der Liegenschaft Parz. Nr. 1810 Gesamteigentum mit klar ausgeschiedenem Quotenanspruch von  $\frac{2}{3}$  zugefallen sei. Eine Unterscheidung könne somit allenfalls im Umfang des Eigentums festgestellt werden, was vorliegend jedoch keinesfalls rechtfertige, der Rekurrentin bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer für die beiden zeitlich getätigten Verkäufe lediglich den erzielten Gewinn, nicht jedoch den erlittenen Verlust anrechnen zu wollen. Wenn überhaupt, so liesse sich sachlich höchstens noch rechtfertigen, den erlittenen Verlust nur entsprechend ihrem Gesamteigentumsanteil von  $\frac{2}{3}$  zur Verrechnung zuzulassen.

Aber auch eine solche Beschränkung der zulässigen Verrechnung würde einer wirtschaftlichen Betrachtung der vorliegenden Verhältnisse nicht gerecht werden, habe doch die Rekurrentin mit der Miterbin Y bereits vor Verkauf der im Gesamteigentum stehenden Liegenschaft Parz. 1810 eine Erbteilungsvereinbarung getroffen, wonach letztere gegen Leistung von Fr. 250'000.– auf sämtliche Ansprüche gegen die Rekurrentin, somit auch auf ihren Miteigentumsanteil an der Liegenschaft, verzichtet habe. Die Rekurrentin sei somit zum Zeitpunkt des Verkaufs eindeutig alleinige Eigentümerin der Liegenschaft Parz. 1810 gewesen. Da der Unterzeichnung des Vergleichsvertrags der Verkauf der Liegenschaft Parz. 1810 unmittelbar gefolgt sei, sei verständlicherweise darauf verzichtet worden, die faktisch geklärten Eigentumsverhältnisse (Alleineigentum der Rekurrentin/Abfindung der Miterbin) noch im Grundbuch nachtragen zu lassen. Im Übrigen hätte dies zeitlich auch gar nicht mehr gereicht.

Aufgrund der geschilderten Sachlage müsste eventualiter auch eine Verrechnung von Gewinn und Verlust bzw. ein Erlass der Steuer in diesem Umfang über den Härteparagrafen bewilligt werden. Es könne keinesfalls Sinn des Gesetzes sein, die Rekurrentin angesichts der speziellen sachlichen und zeitlichen Umstände der Möglichkeit der Verrechnung des von ihr zu tragenden Grundstücksgewinnes und -verlustes zu berauben. Der Rekurrentin nur den erzielten Gewinn, aber nicht den erlittenen Verlust anrechnen zu wollen, wäre vorliegend schlicht willkürlich.

4. Mit Vernehmlassung vom 18. Juni 1997 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie an, gemäss § 79 Abs. 1 StG würden Grundstücksgewinne und -verluste, die sich innert eines Jahres ergäben, zusammengerechnet. Zur Auslegung von § 79 Abs. 1 StG sei § 74 StG heranzuziehen, in dessen Abs. 2 erklärt werde, dass die Gemeinschaft als solche steuerpflichtig sei, wenn an den zu veräussernden Grundstücken Gesamteigentum bestehe. Wenn nur die Gemeinschaft steuerpflichtig sei, so könne auch nur die Gemeinschaft Gewinne

und Verluste aus verschiedenen Veräusserungen von Grundstücken im Sinne von § 79 StG verrechnen. Zudem müsse bei den verschiedenen Veräusserungen jeweils die gleiche Gemeinschaft, d.h. in gleicher personeller Zusammensetzung, beteiligt sein, damit § 79 StG zur Anwendung kommen könne.

In casu könne die Verrechnung des Verlustes aus der Veräusserung der einen Parzelle mit dem aus dem Verkauf der anderen resultierenden Gewinn nicht gewährt werden, weil die Rekurrentin im ersten Fall mit Y eine einfache Gesellschaft gemäss Art. 530 OR (Gesamteigentümer) gebildet habe, im zweiten Fall jedoch Alleineigentümerin gewesen sei. Somit fehle es an der notwendigen Identität der Steuerpflichtigen.

Beim Vergleichsvertrag zwischen Y und X handle es sich nicht um eine private Erbteilung nach Art. 18 der Grundbuchverordnung. In dieser Vereinbarung werde lediglich festgehalten, mit welchen finanziellen Leistungen Y aus dem Verkaufserlös der Parzelle Nr. 1810 des Grundbuches Z abgefunden werde. Auf die Verwendung des Verkaufserlöses oder, wie im vorliegenden Fall, auf die Verrechenbarkeit von Gewinn und Verlust im Sinne von § 79 StG dürfe die Höhe der Objektsteuer keine Rücksicht nehmen, ebensowenig auf die Motive, die zum Verkauf geführt hätten.

Im Übrigen sei auch der Eventualantrag, im Sinne einer Härte nach § 183 StG eine Verrechnung von Gewinn und Verlust zuzulassen, abzulehnen, denn eine Härte setze eine aus dem Gesetz selbst resultierende Unbilligkeit in einem vom Gesetzgeber nicht voraussehbaren Einzelfall voraus. Durch die klaren gesetzlichen Regelungen in den §§ 74 und 79 StG fehle es aber klarerweise an diesen Voraussetzungen.

### *Erwägungen:*

1. Die Steuerrekurskommission ist nach § 124 Abs. 1 des Steuer- und Finanzgesetzes vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Streitfalles zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.– pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Mitgliedern der Steuerrekurskommission beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist materiell ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Der Beurteilung unterliegt, ob im konkreten Fall der Gewinn aus dem Verkauf der im Alleineigentum der Rekurrentin gestandenen Liegenschaft mit dem Verlust aus dem Verkauf der in Gesamteigentum gestandenen Liegenschaft bei der Rekurrentin verrechnet bzw. ob die Steuer im entsprechenden Umfang über den Härteparagrafen 183 StG erlassen werden kann.

3. a) Die Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen gemäss § 71 StG der Grundstückgewinnsteuer. Die Steuerpflicht wird durch jede Veräusserung begründet, mit welcher Eigentum an einem Grundstück übertragen wird (§ 72 Abs. 1). Grundstücksgewinne und -verluste, die sich innert eines Jahres ergeben, werden zusammengerechnet (§ 79 Abs. 1). Steuerpflichtig ist gemäss § 74 Abs. 1 StG der Veräusserer, bei Gesamteigentum die Gemeinschaft als solche (Abs. 2).

b) Da in § 79 Abs. 1 StG keine weitere Angabe darüber enthalten ist, bei wem die Gewinne resp. Verluste angefallen sein müssen, damit sie zusammengerechnet werden dürfen, muss i.S. der systematischen Auslegung § 74 herangezogen werden. In Abs. 2 dieser Bestimmung wird erklärt, dass die Gemeinschaft als solche steuerpflichtig ist, wenn an dem zu veräussernden Grundstück Gesamteigentum besteht. Wenn kraft ausdrücklicher gesetzlicher Grundlage nur die Gemeinschaft als solche steuerpflichtig ist, so kann wiederum nur die Gemeinschaft als solche Gewinne und Verluste aus verschiedenen Veräusserungen von Grundstücken im Sinne von § 79 StG verrechnen. Darüber hinaus muss bei den verschiedenen Veräusserungen jeweils die gleiche Gemeinschaft – d.h. in gleicher personeller Zusammensetzung – beteiligt sein, damit § 79 StG zur Anwendung kommen kann (vgl. RKE 35/1987 vom 27. Februar 1987 in Sachen I.).

Im vorliegenden Fall kann die von der Rekurrentin geforderte Verrechnung des Verlustes aus der Veräusserung der Liegenschaft Parzelle 1810 mit dem aus der Grundstückgewinnsteuerrechnung Nr. 96/563 Z resultierenden Gewinn demzufolge gemäss § 79 Abs. 1 i.V.m. § 74 Abs. 2 nicht gewährt werden, weil die Rekurrentin im ersten Fall mit Y eine Gesamthandschaft bildete, im zweiten Fall jedoch als Alleineigentümerin tätig war, womit es an der notwendigen Identität der Steuerpflichtigen fehlt. Eine diesbezügliche Lockerung der Anforderung der Identität der Pflichtigen wäre auch insofern sehr heikel, als damit der Verrechnung von Gewinn und Verlust von immer wieder anders zusammengesetzten Baukonsortien Tür und Tor geöffnet würde.

Es hilft auch nicht, dass die Rekurrentin mit der Miterbin Y bereits vor Verkauf der im Gesamteigentum stehenden Liegenschaft Parz. 1810 eine Vereinbarung bereits getroffen hat, denn diese stellt nur einen Vergleichsvertrag mit Festlegung der finanziellen Leistungen an Y aus dem Verkaufserlös der Liegenschaft dar und nicht eine private Erbteilung nach Art. 18 der Verordnung betr. das Grundbuch vom 22. Februar 1910 (GBV).

4. Somit bleibt das Eventualbegehren der Rekurrentin auf Erlass der Steuer im Umfang der Verrechnung von Gewinn und Verlust über den Härteparagrafen 183 StG zu prüfen.

Gemäss § 183 StG kann die kantonale Taxationskommission im Einschätzungsverfahren oder die Steuerrekurskommission im Rekursverfahren von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abweichen, wenn sich bei der Anwendung

der gesetzlichen Bestimmungen in Einzelfällen eine sachlich ungerechtfertigte Belastung ergibt. Als Härtefälle i.S. dieser Bestimmung können nach konstanter Praxis nur solche in Betracht kommen, für die die gesetzliche Regelung zu einer ungerechtfertigten Belastung führt, weil der Gesetzgeber für den betreffenden, ganz speziellen Fall die steuerlichen Konsequenzen nicht vorausgesehen hat (BLStPr, Bd. IX, S. 388). Neben dieser objektiven Härte muss grundsätzlich auch noch eine subjektive vorliegen, d.h. die Mehrbelastung muss sich auch im Verhältnis zum steuerbaren Einkommen als unbillig erweisen. Es hat sich indessen aufgrund der langjährigen Praxis zu § 183 StG gezeigt, dass die subjektive Betrachtungsweise nicht bei allen Steuerarten und nicht bei allen Fallgruppen mit der gleichen Strenge gehandhabt werden kann. Während bei der Einkommenssteuer aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip heraus der subjektiven Härte eine mitentscheidende Bedeutung zugemessen werden muss, rechtfertigt es sich, bei den Immobiliensteuern (Grundstückgewinnsteuer, Handänderungssteuer) die Annahme eines Härtefalles allein vom Bestehen einer objektiven Härte abhängen zu lassen (vgl. RKE Nr. 136/1992, publ. in BLStPr, Bd. XI, S. 506 ff.).

Wenn man bedenkt, dass für X aus dem Verkauf der Liegenschaft Parz. Nr. 913 und 914 ein Gewinn von Fr. 181'435.– und aus dem Verkauf der Liegenschaft Parz. Nr. 1810 ein anteilmässiger Verlust von Fr. 146'488.– resultierte, womit der Rekurrentin ein Gewinnsaldo von Fr. 34'947.– verbleibt, sie aber mit Steuern im Betrag von Fr. 45'359.– veranlagt wurde, würde nach Steuern per Saldo ein Verlust von Fr. 10'412.– resultieren. Dieses Ergebnis, das sich bei der Gesetzesauslegung der Vorinstanz von § 74 Abs. 2 StG ergibt, stellt in diesem Fall eine sachlich ungerechtfertigte Belastung im Sinne von § 183 StG dar. Aus diesem Grund macht die Steuerrekurskommission von der ihr in § 183 eingeräumten Kompetenz Gebrauch, von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abzuweichen, falls sich bei der Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen in Einzelfällen eine sachlich ungerechtfertigte Belastung ergibt, und weist die Steuerverwaltung an, die Rekurrentin auf dem Nettogewinn von Fr. 34'947.– zu besteuern.

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen.
2. Die Steuerverwaltung wird angewiesen, die Verrechnung des Gewinnes der Rekurrentin von Fr. 181'435.– mit dem anteilmässigen Verlust von Fr. 146'488.– vorzunehmen, so dass ein zu steuernder Nettogewinn von Fr. 34'947.– resultiert.