

## Grundstückgewinnsteuer

### Keine Verrechnung mit Betriebsverlusten (Praxisänderung)

#### Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft Nr. 31/2000 vom 14. April 2000

*Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gilt in erster Linie für die Einkommenssteuer. Für die nach dem monistischen System als separate Objektsteuer ausgestaltete basellandschaftliche Grundstückgewinnsteuer sind die übrigen Einkommensverhältnisse grundsätzlich ohne Bedeutung. Es ist einzig der aus der Grundstückveräusserung erzielte Gewinn massgeblich. Die sich daraus ergebenden Folgen sind vom Gesetzgeber durchaus in Kauf genommen worden. Daher ist es nicht mehr zulässig, in Anwendung des Härteparagraphen Grundstückgewinne mit Betriebsverlusten zu verrechnen.*

#### Sachverhalt:

1. Die Firma X AG veräusserte mit Kaufvertrag vom 27. Mai 1994 die Parzellen Nr. 2, 3210 und 4164, GB Z, an die Y AG Architekten und mit Kaufvertrag vom 13. Mai 1996 die Parzelle Nr. 6174, GB A, an die Q Immobilien AG. Aus diesen Verkäufen resultierten gemäss Revisionsbericht 97/38 bezüglich der in Z gelegenen Parzellen ein steuerbarer Grundstückgewinn in Höhe von Fr. 291'862.– resp. eine Grundstückgewinnsteuer in Höhe von Fr. 72'965.50 und gemäss Revisionsbericht Nr. 97/39 bezüglich der in A gelegenen Parzelle ein steuerbarer Grundstückgewinn von Fr. 436'506.– resp. eine Grundstückgewinnsteuer in Höhe von Fr. 109'126.50.

2. a) Mit Schreiben vom 8. Oktober 1997 gelangte die Vertreterin der X AG an die kantonale Taxationskommission mit dem Gesuch, es seien die von der kantonalen Steuerverwaltung Baselland zu veranlagenden Grundstückgewinne in Z (1994) und A (1996) der ordentlichen Ertragsbesteuerung zu unterwerfen und mit den Verlustvorträgen aus der ordentlichen Geschäftstätigkeit zu verrechnen. Zur Begründung machte die Vertreterin geltend, dass die X AG in den letzten Jahren rückläufige Umsätze verzeichnet habe und die Zahl ihrer Angestellten auf ein Minimum habe reduzieren müssen. Die beträchtlichen Investitionen in den 80er Jahren in der Gemeinde A hätten sich leider nicht ausbezahlt. Seit Jahren weise die Gesellschaft Verluste aus. Die Gründe dafür würden im harten Preiskampf in der Baubranche und in der allgemein schlechten Wirtschaftslage liegen. Um einerseits eine ausreichende Liquidität sicherzustellen und andererseits die Eigenkapitalsituation zu verbessern, sei auf starken Druck der Hausbank im Jahre 1994 zuerst die alte Schreinerei in Z und 1996 die Landreserve in A an Dritte verkauft worden. Trotz diesen Verkäufen habe sich die wirtschaftliche Lage der X AG nicht in genügendem Masse verbessert. Ausser einer Hypothek von 1,3 Mio. Franken auf der Liegenschaft in A, einer Restzahlung an Erschliessungskosten in unbestimmter Höhe an die Gemeinde A und

den Grundstückgewinnsteuern verfüge die Gesellschaft zurzeit allerdings über keine wesentlichen weiteren Kreditorenbestände aber auch über keine Liquiditätsreserven oder Kreditlimiten. Seit Jahren hätten die Aktionäre der Gesuchstellerin immer wieder versucht, mit privaten Mitteln das Weiterbestehen der Gesellschaft zu sichern, um so die verbliebenen Arbeitsplätze zu erhalten. Damit nicht die Gesuchstellerin und die letzten verbliebenen Arbeitsplätze weiter gefährdet seien, erachte sie eine Verlustverrechnung und damit eine Besteuerung im Rahmen des Gesamtergebnisses, wie dies bei der direkten Bundessteuer Platz greife, als gerechtfertigt.

b) Mit Entscheid vom 17. November 1997 hiess die kantonale Taxationskommission das Gesuch gut.

Zur Begründung führte die Taxationskommission im Wesentlichen an, die wirtschaftliche Lage der Gesuchstellerin habe sich in den vergangenen Jahren aufgrund der ausgewiesenen Verluste derart verschlechtert, dass sie sich gezwungen sah, die Liegenschaften zu veräussern, um dadurch die Verschuldung auf ein tragbares Mass zu reduzieren und die Liquidität einigermassen wieder herzustellen und so den Fortbestand der Unternehmung und der Arbeitsplätze zu sichern. Die Gesuchstellerin habe bei der Staats- und Gemeindesteuer nach Steuerveranlagung 1994 (Geschäftsjahr 1993) bereits einen kumulierten, noch nicht zur Verrechnung gelangten Verlustsaldo von Fr. 1'299'647.– ausgewiesen. Angesichts der zu erwartenden betrieblichen Ergebnisse sei nicht damit zu rechnen, dass dieser in den nächsten vier Geschäftsjahren überhaupt voll abgetragen werden könne, weshalb die volle Besteuerung des Grundstückgewinnes im vorliegenden Fall zu einer nicht gerechtfertigten Überbesteuerung führen würde, die mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht vereinbar wäre. In Anbetracht dieser Umstände könne somit eine Härte im Sinne von § 183 StG bejaht werden, weshalb die Taxationskommission das Gesuch gutheisse und die Verrechnung der Grundstückgewinne im Ausmass von Fr. 291'862.– gemäss Entwurf Berechnung Nr. 94/1520 und von Fr. 436'506.– gemäss Entwurf Berechnung Nr. 96/1164, total also Fr. 728'368.–, mit dem verrechenbaren Verlustsaldo bei der Staats- und Gemeindesteuer zulasse.

c) Gestützt auf den Entscheid der Taxationskommission vom 17. November 1997 wurde mit Datum vom 25. November 1997 die Grundstückgewinnsteuer-Rechnung Nr. 96/1164 GB A im Betrage von Fr. 0.– eröffnet.

(Am 28. November 1997 folgt die Grundstückgewinnsteuer-Rechnung Nr. 94/1520 GB Z, ebenfalls über den Betrag von Fr. 0.–.)

3. Mit Schreiben vom 18. Dezember 1997 erhob die Einwohnergemeinde A gegen den Entscheid der Taxationskommission Rekurs und beantragte, es sei der aus dem Verkauf der Parzelle 6174 (Grundstückgewinnsteuer-Rechnung Nr. 96/1164) GB A, erzielte Grundstückgewinn in der Gemeinde A zu versteuern. Zur Begründung wurde im Wesentlichen angeführt, dass die Gemeindeversammlung am 4. Oktober 1994 der Erschliessung des Industriegebietes «Sand» zugestimmt habe. Aus

dem beiliegenden Protokoll-Auszug sei ersichtlich, dass sich die Gemeinde durch Eigenmittel mit Fr. 295'000.– und der Kanton Bern mit einem A-fonds-perdu-Beitrag von Fr. 200'000.– und einem zinslosen Darlehen in Höhe von Fr. 800'000.– beteiligt hätten. Im Erschliessungsvertrag sei festgehalten, wie die Erschliessungsbeiträge durch den jeweiligen Erwerber zu tilgen seien. Im Falle der Firma X AG seien diese zinslos gestundet worden. Im Kaufvertrag sei in Art. 6 das Vorkaufsrecht, laufend bis ins Jahr 2003 z.G. der Einwohnergemeinde A stipuliert. Die X AG habe den Gemeinderat ersucht, auf das Vorkaufsrecht zu verzichten, da ein im Industriegebiet ansässiges Unternehmen am Kauf interessiert sei. Unerwähnt sei geblieben, dass es sich beim Verkauf um eine Massnahme zur Verbesserung der Liquidität gehandelt habe und dass ein allfälliger Grundstücksgewinn mit aufgelaufenen, operativen, betrieblichen Defiziten verrechnet würde. Der Gemeinderat habe nach Rücksprache mit dem Kanton Bern und dem Kanton Baselland zugestimmt. Der erzielte Grundstücksgewinn sei eindeutig auf eine Erschliessungsstruktur zurückzuführen, für welche die Gemeinde namhafte Vorausleistungen investiert habe. In Anbetracht der wirtschaftlichen Schwierigkeiten sei der Gemeinderat bereit, Zahlungserleichterungen gegen entsprechende Pfandverschreibungen oder anderweitige adäquate Sicherheiten einzuräumen.

4. Mit Vernehmlassung vom 26. Januar 1998 beantragte die Taxationskommission die Abweisung des Rekurses.

Zur Begründung führte sie an, obwohl bei der Gesetzesrevision 1990 die Beibehaltung der Sondersteuer auf Grundstücksgewinnen diskutiert und beschlossen worden sei, könne – dem Entscheid der Rekurskommission vom 27. August 1993, publ. in BLStPr, Bd. XII, S. 101 ff. folgend – dann von einem Sonderfall ausgegangen werden, wenn der Fortbestand des betreffenden Unternehmens so gefährdet sei, dass es zum Verkauf von Landreserven gezwungen sei und die betrieblichen Ergebnisse derart schlecht seien, dass eine volle Besteuerung des Grundstücksgewinnes zu einer Überbesteuerung führen würde, die mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht zu vereinbaren wäre. Diese Voraussetzungen seien hier gegeben: Die X AG sei massiv überschuldet. Nur dank dem Forderungsverzicht der Aktionäre sei der Gesellschaft der Gang zum Konkursrichter bisher erspart geblieben. Der Verkauf der Grundstücke in Z und A sei auf Verlangen der Hausbank der X AG erfolgt.

5. Mit Vernehmlassung vom 5. Februar 1998 beantragte die Vertreterin der X AG die Abweisung des Rekurses unter o/e-Kostenfolge zulasten der Rekurrentin.

Zur Begründung wurde angeführt, die Erschliessung des Industriegebietes «Sand» sei durch Mittel aus der Wirtschaftsförderung des Kantons Bern und durch zinslose Darlehen der Einwohnergemeinde A finanziert worden. Die definitive Abrechnung über die Erschliessungskosten und über die Darlehen an die Landeigentümer habe sich stark verzögert. Der Grund dafür liege aber nach ihrer Auffassung in erster Linie bei der Einwohnergemeinde A selbst und nicht bei der X AG oder ihrem Juristen. In dem ihnen vorliegenden Kaufvertrag zwischen dem Staat Bern

und der X AG vom 23. Juni 1982 sei unter § 5 der «Weiteren Vertragsbestimmungen» ein Kaufrecht zu Gunsten des Staates Bern befristet bis zum 31. März 1985 aufgeführt. Es sei ihnen nicht bekannt, auf welchen Kaufvertrag mit einem Vorkaufsrecht zu Gunsten der Gemeinde laufend bis ins Jahr 2003 sich die Einwohnergemeinde A beziehe. Der erzielte Grundstückgewinn sei im Wesentlichen weder auf den damaligen Erwerbspreis von Fr. 40.–/m<sup>2</sup> noch auf die Infrastruktur zurückzuführen. Der Käufer des Grundstückes sei vor allem deshalb bereit gewesen, einen Preis von Fr. 250.–/m<sup>2</sup> zu bezahlen, weil er nur dadurch die Parzelle mit dem anliegenden Grundstück vereinigen und sein Ausbauvorhaben realisieren können. Sie würden nochmals darauf hinweisen, dass das Grundstück auf Druck der Hausbank habe verkauft werden müssen, um damit Schulden zurückzubezahlen und die angespannte Liquiditätssituation stabilisieren zu können. Die X AG habe auf der Parzelle Nr. 1784 eine Investition in Gebäude, Einrichtungen und Maschinen von über 3 Mio. Franken getätigt. Leider habe sich nach dem Bau des Gebäudes das wirtschaftliche Umfeld dermassen verschlechtert, dass die Gesellschaft seit einiger Zeit Verluste ausweise. Durch den Verkauf der Landreserve in A habe die finanzielle Lage der Firma stabilisiert und eine Reorganisation eingeleitet werden können.

6. In ihrer Stellungnahme vom 20. Februar 1998 beantragte die Einwohnergemeinde A zusätzlich zur Rekurschrift vom 18. Dezember 1998, eventualiter sei der der Gemeinde zustehende Anteil des Steuerbetrreffnisses der X AG zu stunden, wobei es der Gemeinde überlassen werden solle, dem Gläubiger erträgliche Zahlungs- oder Verrechnungsmodalitäten einzuräumen.

Zur Begründung wurde im Wesentlichen geltend gemacht, dass es doch bei der Veräusserung von Immobilien primär darum gegangen sei, das Risiko der Bank zu minimieren. Daraus sei abzuleiten, dass der Verkaufserlös vollumfänglich der Bank zugeflossen sei. Beim Rechtsgeschäft handle es sich eindeutig um eine Risikominimierung der Bank. Es sei in der Tat so, dass das Vorkaufsrecht – wie das Treuhandbüro richtig bemerkt habe – abgelaufen sei. Dabei handle es sich um einen Vertrag, welcher praktisch als einziger noch durch den Kanton Bern abgeschlossen worden sei. Alle späteren Verträge, welche treuhänderisch durch die Gemeinde abgewickelt worden seien, seien entsprechend mit einem Vorkaufsrecht der Gemeinde bis 2003 versehen.

7. Mit Verfügung vom 17. August 1998 stellte die Steuerrekurskommission das Verfahren auf Antrag der Gemeinde A vom 14. August 1998 bis zum Vorliegen der rechtskräftigen Urteile des Verwaltungsgerichtes in Sachen A. und B.C. aus.

8. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Begehren fest.

#### *Erwägungen:*

1. Gemäss § 183 Abs. 2 des Steuer- und Finanzgesetzes vom 7. Februar 1974 (StG) kann die Gemeinde gegen Entscheide der kantonalen Taxationskommission

innert 30 Tagen seit der Zustellung bei der kantonalen Steuerrekurskommission Rekurse erheben. Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall mehr als Fr. 8000.– beträgt, werden vom Präsidenten und vier Mitgliedern beurteilt (§ 129 Abs. 2 StG).

Da der Rekurs der Gemeinde A form- und fristgerecht eingereicht wurde, kann ohne weiteres darauf eingetreten werden.

2. Der Beurteilung unterliegt im vorliegenden Fall, ob die Taxationskommission der Rekursgegnerin in Anwendung des Härteparagrafen zu Recht gestattet hat, den erzielten Grundstücksgewinn mit den Betriebsverlusten zu verrechnen.

3. a) Gemäss § 183 Abs. 1 StG kann die kantonale Taxationskommission im Einschätzungsverfahren oder im Rekursverfahren die kantonale Steuerrekurskommission von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abweichen, wenn sich bei der Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen in Einzelfällen eine sachlich ungerechtfertigte Belastung ergibt.

Diese Bestimmung verleiht demnach der Taxationskommission und der Steuerrekurskommission die Befugnis, in Fällen besonderer Härte die Steuerleistung niedriger anzusetzen, als die allgemeinen Regeln dies verlangen, um auf diese Weise Unbilligkeiten der gesetzlichen Ordnung auszugleichen bzw. die allzu harten Folgen einer an sich gesetzeskonformen Veranlagung zu mildern. Aufgrund des im Steuerrecht unbestrittenen Grundsatzes der gesetzmässigen Besteuerung ist indessen bei der Anwendung dieses Ausnahmerechts grosse Zurückhaltung angezeigt.

Als Härtefälle i.S. von § 183 StG können nach konstanter Praxis nur solche in Betracht kommen, für die die gesetzliche Regelung zu einer ungerechtfertigten, stossenden Belastung führt, weil der Gesetzgeber für den in Frage stehenden ganz speziellen Fall die steuerlichen Konsequenzen seiner Normierung nicht vorausgesehen hat (RKE Nr. 157/1986, publ. in: Basellandschaftliche Steuerpraxis (BLStPr), Bd. IX, S. 382 ff.). Neben dieser aus dem Gesetz sich ergebenden objektiven Härte muss auch eine solche in subjektiver Hinsicht vorliegen, d.h. die steuerliche Mehrbelastung muss sich für den Steuerpflichtigen als unbillig erweisen. Bei jeder Anwendungsprüfung des § 183 StG handelt es sich um eine Einzelfallabwägung, die auf den individuellen Verhältnissen basiert.

b) Zuwachsgewinne auf Grundstücken werden nach den Steuerordnungen sämtlicher Kantone besteuert. Die Besteuerung erfolgt indessen in den Kantonen sehr unterschiedlich, wobei sich grundsätzlich zwei Systeme bzw. Modelle gegenüberstehen. Für beide Besteuerungsarten gilt jedoch, dass Handänderungen an Grundstücken des *Privatvermögens* mit einer als Spezialsteuer ausgestalteten Grundstückgewinnsteuer erfasst werden. Unterschiede bestehen aber hinsichtlich der Behandlung der Grundstücksgewinne, die auf Grundstücken des *Geschäftsvermögens* erzielt werden. Nach dem sog. «*dualistischen – oder St. Galler-System*» werden die

Grundstückgewinne des Geschäftsvermögens mit der ordentlichen Einkommens- oder Gewinnsteuer und die Gewinne auf den privaten Grundstücken mit einer besonderen Einkommenssteuer erfasst. Demgegenüber wird nach dem sog. «*monistischen oder Zürcher-System*» – welches auch im Kanton Basel-Landschaft gilt – keine Unterscheidung zwischen Grundstücken des Privat- oder des Geschäftsvermögens getroffen; vielmehr werden alle Gewinne, die bei der Handänderung an Grundstücken anfallen, mit einer Spezialsteuer erfasst. Die Grundstückgewinne im Bereich des Geschäftsvermögens werden in diesem System von der Einkommens- bzw. Gewinnbesteuerung ausgeklammert und wie die Gewinne auf Grundstücken des Privatvermögens der Grundstückgewinnsteuer unterworfen. Dementsprechend kommt es nach dem monistischen oder Zürcher-System auch nicht zu einer Verrechnung der auf den Grundstücken des Geschäftsvermögens erzielten Gewinne mit dem Betriebsergebnis.

An dieser unterschiedlichen Besteuerung wird sich auch inskünftig nichts ändern, da das Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) den Kantonen lediglich die Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer vorschreibt und ihnen im übrigen aber freistellt, ob sie die Grundstückgewinne nach dem dualistischen bzw. St. Galler Modell oder aber nach dem monistischen oder Zürcher-System besteuern wollen.

c) Im Entscheid Nr. 115/1993 i.S. ES. AG (publ. in: BLStPr, Bd. XII, S. 101 ff.) hat sich die Steuerrekurskommission erstmals mit der Frage der Verrechnung von Grundstückgewinnen des Geschäftsvermögens mit Betriebsverlusten in Anwendung des Härteparagraphen § 183 StG befasst und dabei festgestellt, dass in dem derzeit geltenden monistischen System der separaten Grundstückgewinnbesteuerung der juristischen Personen Fälle eintreten können, in denen die volle Besteuerung der Grundstückgewinne des Geschäftsvermögens zu einer Überbesteuerung führe, die mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht mehr zu vereinbaren sei. Dieser Fall könne namentlich dann eintreten, wenn einerseits aus zur Existenzsicherung notwendigen Substanzverkäufen bestehende Grundstückgewinne resultieren, andererseits der betriebliche Verlustvortrag schon derart angewachsen ist, dass mit einer Verrechnung dieser betrieblichen Verluste im normalen Verlustverrechnungszeitraum nicht mehr gerechnet werden kann. Die Steuerrekurskommission ist zum Schluss gelangt, dass aus diesen Gründen die Annahme einer objektiven Härte i.S. des § 183 gerechtfertigt und die Verrechnung der erzielten Grundstückgewinne mit Betriebsverlusten in Anwendung des Härteparagraphen zuzulassen sei. Diese Praxis wurde mit Entscheid Nr. 274/1994 vom 25. November 1994 i.S. RT AG fortgesetzt resp. bestätigt. Im letzten diese Frage betreffenden Entscheid Nr. 215/1995 vom 27. Oktober 1995 (wiederum) i.S. ES AG hat die Steuerrekurskommission die grundsätzliche Frage der Anwendbarkeit des Härteparagraphen offen gelassen und in concreto die Verrechnung der erzielten Grundstückgewinne mit den Betriebsverlusten mangels Vorliegen einer subjektiven Härte abgelehnt. Zudem hat sie festgehalten, dass es nicht Aufgabe der Steuerrekurskommission sein könne, notleidende Unternehmen in regelmässigen Abständen über den Härtefallparagraphen zu subventionieren.

4. Im vorliegenden Fall stellt sich wiederum die Frage, ob das geltende System der separaten Grundstückgewinnbesteuerung bei juristischen Personen Raum für den Härtefallparagrafen lässt resp. ob die konsequente Anwendung des gewählten Systems eine objektive Härte darstellen kann.

Nach Auffassung der Minderheit der erkennenden Kommission ist aufgrund des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und der bisherigen Praxis auch in casu die Verrechnung der erzielten Grundstückgewinne mit den Betriebsverlusten zu prüfen. Demgegenüber vertritt die Mehrheit der Kommission die Ansicht, dass die Anwendung des Härteparagrafen in Bezug auf die Verlustverrechnung grundsätzlich in Frage zu stellen und die bisherige Praxis der Steuerrekurskommission zu überdenken ist.

a) Die Loslösung aus dem allgemeinen Einkommenssteuerrecht und die Ausgestaltung der Grundstückgewinnsteuer als allgemeine Objektabgabe auf den realisierten Grundstückgewinnen bedeutet wohl die Preisgabe der Besteuerung nach der allgemeinen Leistungsfähigkeit wie auch gleichermassen die Durchbrechung der Einheit des Unternehmenssteuerrechts. Andererseits sichert diese Regelung aber auch die gleichmässige und damit rechtsgleiche Besteuerung aller Grundstückgewinne und stellt vom Standpunkt der Rechtsgleichheit aus die bestmögliche Lösung dar (vgl. *Richner/Frei/Kaufmann*, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, S. 1310). Zudem gilt zu berücksichtigen, dass es sich bei der basellandschaftlichen Grundstückgewinnsteuer – dem Zürcher-System folgend – um eine direkte, nicht periodische Steuer handelt, die als Objektsteuer ausgestaltet ist. Es wird somit bei der Erfassung von Grundstücken im Gegensatz zu den als Subjektsteuern ausgestalteten direkten Steuern vom Einkommen und Vermögen nicht die gesamte (allgemeine) *wirtschaftliche Leistungsfähigkeit* des Steuerpflichtigen berücksichtigt, sondern die Höhe der Besteuerung wird von objektiven Gegebenheiten abhängig gemacht. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bemisst sich allein nach der Höhe des Gewinnes auf dem Objekt, d.h. auf dem veräusserten Grundstück. Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wird daher auch bei der Grundstückgewinnsteuer nicht völlig vernachlässigt; der auf dem Objekt erzielte Gewinn wird zum Massstab für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, indem grössere Gewinne auf dem Objekt stärker besteuert werden als kleinere (vgl. dazu Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, a.a.O., S.1311).

Aus diesen Gründen lässt sich allein mit dem Hinweis auf den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit die Verrechnung der Grundstückgewinne mit den Betriebsverlusten in Anwendung des § 183 StG – notabene in Anwendung einer Ausnahmebestimmung i.S. eines Gesetzesdispenses – nach Auffassung der Mehrheit der erkennenden Kommission nicht rechtfertigen und erscheint die in den bislang beurteilten Fällen geübte Praxis der Steuerrekurskommission fraglich. Zumal das Leistungsfähigkeitsprinzip in erster Linie für die Einkommenssteuer, dagegen nicht unbedingt für andere Steuerarten massgebend ist (vgl. *Rhinow/Krähenmann*, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Nr. 109 B II a).



b) Vor allem aber kann einerseits nicht gänzlich unberücksichtigt bleiben, dass für die nach dem monistischen oder Zürcher-System als separate Objektsteuer ausgestaltete basellandschaftliche Grundstückgewinnsteuer die übrigen Einkommensverhältnisse des Steuerpflichtigen grundsätzlich ohne Bedeutung sind und *einzig der aus der Grundstückveräußerung erzielte Gewinn massgeblich ist*. Während die Einkommenssteuer auf dem Prinzip der Gesamtreineinkommensbesteuerung beruht und folglich *Verluste* einer bestimmten Einkommensquelle mit Gewinnen aus anderen Einkommensquellen *verrechnet* werden können (vgl. § 29 StG), ist diese Möglichkeit bei der Grundstückgewinnsteuer nach dem monistischen System ausgeschlossen.

Andererseits kommt die Anwendung des Härteparagrafen § 183 StG nach jahrelanger und konstanter Praxis der Steuerrekurskommission – wie eingangs dargelegt – nur in denjenigen (Härte-)Fällen in Betracht, für die die gesetzliche Regelung zu einer ungerechtfertigten, stossenden Belastung führt, *weil der Gesetzgeber für die in Frage stehenden ganz speziellen Fälle die steuerlichen Konsequenzen seiner Normierung nicht vorausgesehen hat*. Eine objektive Härte i.S. des § 183 StG liegt nach jahrelanger Praxis dann vor, wenn aufgrund eines speziellen steuerrechtlichen Tatbestandes davon auszugehen wäre, dass der Gesetzgeber die gesetzliche Ordnung anders getroffen hätte, wenn er dessen Eintritt mit der entsprechenden steuerlichen Belastung vorausgesehen hätte. Davon kann indessen bezüglich der Verrechnung von Grundstücksgewinnen mit Betriebsverlusten keine Rede sein, in Anbetracht dessen, dass sich das im basellandschaftlichen Steuergesetz vorgesehene monistische System u.a. gerade in diesem wesentlichen Punkt vom anderen möglichen, dualistischen oder St. Galler-System unterscheidet, indem eine solche Verrechnungsmöglichkeit eben nicht besteht. Dies gilt umso mehr, als der Gesetzgeber anlässlich der Teilrevision des Steuergesetzes 1990, mit welcher u.a. auch Bereiche des Grundstückgewinnsteuerrechts neu geregelt worden sind, auf einen Wechsel zum dualistischen System verzichtet hat. Ebenso ist im Rahmen der notwendigen Anpassungen des basellandschaftlichen Steuergesetzes an das Steuerharmonisierungsgesetz, welches – wie oben bereits erwähnt – beide Systeme zulässt, ein Systemwechsel nicht in Erwägung gezogen worden (vgl. *Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer im Kanton Basel-Landschaft, Liestal 1998, S. 28*).

c) Aufgrund der vorstehenden Erwägungen geht es nach Auffassung der Mehrheit der erkennenden Kommission nicht an, die vom Gesetzgeber offenbar bewusst gewollte Ordnung auf dem Wege des Härteparagrafen zu ändern. Zumal eine solche Vorgehensweise auch die ständige Praxis und Rechtsprechung zum Begriff der objektiven Härte i.S. des § 183 StG umstossen und zu grundsätzlichen Problemen bei der Anwendung des Härteparagrafen auch in anderen Bereichen des Steuerrechts führen würde. Hinzu kommt, dass das monistische System insbesondere in Zeiten guten Geschäftsganges für die Unternehmungen durchaus auch Vorteile in sich birgt. Die Möglichkeit der *im Gesetz nicht vorgesehenen* Verrechnung der Grundstücksgewinne mit Betriebsverlusten in Anwendung des Härteparagrafen 183 StG hätte überdies die unter dem Gesichtspunkt der rechtsgleichen und gesetzmässigen Besteuerung kaum vertretbare Konsequenz, dass die vom Gesetzgeber bewusst



getroffene, klare gesetzliche Regelung jeweils entsprechend der wirtschaftlichen Situation bzw. dem Betriebsergebnis der steuerpflichtigen Unternehmung entweder zur Anwendung gelangen oder aber unter Berufung auf den Härteparagrafen de facto ausser Kraft gesetzt würde.

5. Aus all diesen Gründen gelangt die Mehrheit der erkennenden Kommission zum Schluss, dass an der bisherigen Praxis nicht mehr festgehalten werden kann und inskünftig die Verrechnung der Grundstückgewinne mit Betriebsverlusten in Anwendung des § 183 StG *grundsätzlich* nicht mehr zuzulassen ist.

Der vorliegende Rekurs der Gemeinde A ist somit gutzuheissen und der angefochtene Entscheid der Taxationskommission des Kantons Basel-Landschaft vom 17. November 1997 aufzuheben.

6. Gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung vom 16. Dezember 1993 (VPO) werden den Gemeinden keine Verfahrenskosten auferlegt. Dies gilt entsprechend auch für die Rekurrentin.

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Der Rekurs der Gemeinde A wird gutgeheissen, und der Entscheid der Taxationskommission des Kantons Basel-Landschaft vom 17. November 1997 wird aufgehoben.
2. Es wird festgestellt, dass bezüglich der Veräusserung der Parzelle Nr. 6174, Grundbuch A, durch die X AG, eine Grundstückgewinnsteuer anfällt.
3. ...
4. ...