



**Entscheid des Kantonsgesichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und
Verwaltungsrecht**

vom 7. Dezember 2016 (810 16 84)

Steuern und Kausalabgaben

**Staats- und Gemeindesteuer 2013 / Verrechenbarkeit eines Verlustvortrags aus dem Jahr
2012, welcher nach der Verrechnung des Betriebsverlustes mit der Grundstückgewinn-
steuer resultierte, mit dem Reingewinn aus der Jahresrechnung 2013**

Besetzung	Abteilungs-Vizepräsident Beat Walther, Kantonsrichter Markus Clausen, Christian Haidlauf, Niklaus Ruckstuhl, Yves Thommen, Gerichtsschreiberin Stephanie Schlecht
Beteiligte	Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft , Beschwerdeführerin gegen Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft (Abteilung Steuergericht) , Beschwerdegegner A._____ AG , Beschwerdegegnerin, vertreten durch Merki Treuhand AG
Betreff	Staats- und Gemeindesteuer 2013 (Entscheid der Abteilung Steuergericht vom 20. November 2015)

A. Die A.____ AG wurde im Jahr 2012 mit einem steuerbaren Gewinn von Fr. 0.-- veranlagt, wobei sie einen Verlustvortrag von Fr. -4'594'171.-- aufwies (vgl. Veranlagungsverfügung Staats- und Gemeindesteuer 2012 der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft [Steuerverwaltung] vom 26. Juni 2014). Aus den Details dieser Veranlagungsverfügung geht hervor, dass die A.____ AG im Jahr 2012 gleichzeitig einen Wertzuwachsgewinn aus Liegenschaftsverkäufen in der Höhe Fr. 7'220'944.-- erzielte. Dieser resultierte aus dem Verkauf des Grundstücks "B.____" in C.____, welches sich seit über 20 Jahren in deren Besitz befand (vgl. Kaufvertrag zwischen A.____ AG und D.____ AG vom 19. Dezember 2012; Kaufvertrag zwischen A.____ AG und E.____ vom 19. Dezember 2012). Mit Veranlagungsverfügung Nr. 12/3902, Grundstückgewinnsteuer, vom 11. Juni 2014 wurde die A.____ AG trotz eines tatsächlich veranlagten Grundstückgewinns in der Höhe von Fr. 2'049'217.-- zu einer Grundstückgewinnsteuer von Fr. 0.-- veranlagt, weil in dieser Veranlagung der Betriebsverlust 2012 in der Höhe von Fr. -4'594'171.-- mit dem steuerbaren Grundstückgewinn verrechnet wurde, sodass ein Verlustvortrag in der Höhe von Fr. -2'544'954.-- verblieb.

Am 23. April 2015 veranlagte die Steuerverwaltung die A.____ AG für die Staats- und Gemeindesteuer 2013. Darin wurde ein Reingewinn in der Höhe von Fr. 1'088'538.-- ausgewiesen mit dem Hinweis, dass eine Verrechnung mit Vorjahresverlusten entfalle und der zulässige verrechenbare Vorjahresverlust von Fr. -4'594'171.-- bereits bei der Grundstückgewinnsteuerrechnung 2012 (Veranlagungsverfügung Nr. 12/3902, Grundstückgewinnsteuer, vom 11. Juni 2014) angerechnet worden sei.

B. Gegen die definitive Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuer 2013 erhob die A.____ AG am 15. Mai 2015 Einsprache mit dem Antrag, der steuerbare Ertrag sei mit Fr. 0.-- zu veranlagern, da sie auch im Jahr 2013 einen Verlustvortrag aufweise. Sie machte geltend, dass nach der Verrechnung des Betriebsverlustes 2012 in der Höhe von Fr. -4'594'171.-- mit der Grundstückgewinnsteuer ein Verlust in der Höhe von Fr. -2'544'954.-- verblieben sei (Grundstückgewinnsteuer-Veranlagung vom 11. Juni 2014). Dieser noch nicht verrechnete Verlustvortrag 2012 sei nun mit dem entstandenen Reingewinn aus der Jahresrechnung 2013 in der Höhe von Fr. 1'088'538.-- zu verrechnen, was zu einem erneuten Verlustvortrag in der Höhe von Fr. -1'456'416.-- führe.

C. Mit Einsprache-Entscheid vom 4. Juni 2015 wies die Steuerverwaltung die Einsprache der A.____ AG ab. Zur Begründung führte sie aus, es sei unbestritten, dass die A.____ AG im Jahr 2012 einen Wertzuwachs- oder Rohgewinn aus Grundstückverkäufen in der Höhe von Fr. 7'220'944.-- erwirtschaftet habe und dass der Betriebsverlust in der Höhe von Fr. -4'594'171.-- an diesen Wertzuwachsgewinn angerechnet worden sei. Ferner stehe fest, dass der Wertzuwachsgewinn von Fr. 7'220'944.-- gemäss Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer (ohne Berücksichtigung der Verluste) nur in der Höhe von Fr. 2'049'217.-- besteuert worden sei. Der Betriebsverlust in der Höhe von Fr. -4'954'171.-- sei jedoch mit dem (tatsächlich entstandenen) Wertzuwachsgewinn in der Höhe von Fr. 7'220'944.-- zu verrechnen, und nicht – wie von der A.____ AG behauptet – mit dem (tatsächlich besteuerten) Grundstückgewinn in der Höhe von Fr. 2'049'217.--. Bei einer Verrechnung des Betriebsverlustes 2012 mit dem tatsächlich entstandenen Wertzuwachsgewinn 2012 entstehe kein Verlust und folglich könne im Jahr

2013 kein Verlustvortrag berücksichtigt werden. Dies ergebe sich auch aus den Grundsätzen des Kreisschreibens der Schweizerischen Steuerkonferenz Nr. 27 vom 15. März 2015 (KS 27 SSK), wonach bei den Wertzuwachsgegewinnen immer die tatsächlich entstandenen und nicht die tatsächlich besteuerten Grössen massgeblich seien.

D. Dagegen erhob die A.____ AG mit Eingabe vom 25. Juni 2015 Rekurs beim Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), mit dem Antrag, es sei der steuerbare Ertrag für die Staatssteuer 2013 auf Fr. 0.-- festzusetzen.

E. Am 19. August 2015 liess sich die Steuerverwaltung vernehmen und schloss auf Abweisung des Rekurses.

F. Mit Entscheid vom 20. November 2015 hiess das Steuergericht den Rekurs der A.____ AG gut und hob den Einsprache-Entscheid vom 4. Juni 2015 auf. Die Steuerverwaltung wurde vom Steuergericht angewiesen, die Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2013 vom 23. April 2015 abzuändern und anstelle des Reingewinns des Geschäftsjahres 2013 von Fr. 1'088'538.-- einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.-- und einen verbleibenden Verlustvortrag per 31. Dezember 2013 von Fr. -2'102'199.-- zu veranlagern.

G. Dagegen erhob die Steuerverwaltung am 21. März 2016 Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), und beantragte die kostenfällige Aufhebung des angefochtenen Entscheids des Steuergerichts.

H. Mit Eingabe vom 19. April 2016 stellte die Beschwerdegegnerin sinngemäss den Antrag auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Am 13. Mai 2016 liess sich der Beschwerdegegner vernehmen und schloss ebenfalls auf Abweisung der Beschwerde.

I. Mit präsidialer Verfügung vom 4. Juli 2016 wurde der Fall der Kammer zur Beurteilung im Rahmen einer Urteilsberatung überwiesen.

Das Kantonsgericht zieht **i n E r w ä g u n g**:

1.1 Gemäss § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht als letzte kantonale Instanz angefochten werden. Die Beschwerdeführerin ist gemäss § 131 Abs. 2 lit. c StG zur vorliegenden Beschwerde legitimiert. Da die weiteren formellen Voraussetzungen gemäss den §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 erfüllt sind, kann auf die verwaltungsgerichtliche Beschwerde eingetreten werden.

1.2 Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss § 45 Abs. 2 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden.

2. Streitgegenstand bildet vorliegend die Frage, ob der Verlustvortrag aus dem Jahr 2012 in der Höhe von Fr. -2'544'954.--, welcher nach der Verrechnung des Betriebsverlustes mit der Grundstückgewinnsteuer resultierte, als Verlust mit dem Reingewinn aus der Jahresrechnung 2013 verrechnet werden kann.

3.1 Im angefochtenen Entscheid führt der Beschwerdegegner aus, im Steuerjahr 2012 habe die Rekurrentin einen von der Rekursgegnerin veranlagten Betriebsverlust in der Höhe von Fr. -4'594'171.-- aufgewiesen. Im gleichen Jahr habe die Rekurrentin das Grundstück "B.____" in C.____ verkauft und daraus sei ein steuerbarer Gewinn aus Grundstücksveräußerung in der Höhe von Fr. 2'049'216.-- resultiert, welcher mit Verfügung Nr. 12/3902 vom 11. Juni 2014 der Grundstückgewinnsteuer unterstellt worden sei. Dabei sei die Beschwerdeführerin von einem Verkehrswert vor 20 Jahren ausgegangen und habe diesen auf Fr. 6'457'828.-- (nicht indexiert) festgesetzt. Bei einem Abzug der Gestehungskosten in der Höhe von Fr. 9'950'784.-- bestehend aus dem effektiven Verkehrswert in der Höhe von Fr. 6'457'828.--, den Projektkosten in der Höhe von Fr. 3'342'209.--, Handänderungskosten in der Höhe von Fr. 150'000.-- sowie Fertigungskosten in der Höhe von Fr. 747.-- vom erzielten Veräußerungserlös in der Höhe von Fr. 12'000'000.-- sei ein Grundstücksgewinn in der Höhe von Fr. 2'049'216.-- verblieben. Aufgrund der gesetzlichen Verrechnungsmöglichkeit des Betriebsverlustes mit dem aus dem Verkauf des Grundstücks "B.____" resultierenden Gewinn, welche zu einem erneuten Verlust in der Höhe von Fr. -2'544'954.-- geführt habe, sei keine Grundstückgewinnsteuer angefallen. Eine Verrechnung dieses Verlustes mit dem Jahresgewinn 2013 sei von Gesetzes wegen vorgesehen.

3.2 Die Beschwerdeführerin macht demgegenüber geltend, einen steuerfreien Kapitalgewinn im Unternehmenssteuerrecht gebe es – zumindest bei den direkten Steuern – nicht. Gestützt auf das im Kanton Basel-Landschaft geltende monistische System werde grundsätzlich jeder Grundstücksgewinn einheitlich besteuert, wobei bei den geschäftlichen Grundstücksgewinnen eine Besonderheit zu beachten sei: Während der Besitzdauer könnten geschäftsmässig begründete Abschreibungen auf der Liegenschaft vorgenommen werden, welche eine Verminderung des Reingewinns bewirken würden. Werde die Liegenschaft verkauft, unterliege der realisierte Gewinn nur teilweise der separaten Grundstückgewinnsteuer, in der Höhe der in der Vergangenheit zugelassenen Abschreibungen würde er von der Einkommens- resp. Gewinnsteuer erfasst. Der Gewinn aus Liegenschaftsverkäufen würde für die Staatssteuer mit der besonderen Grundstückgewinnsteuer erfasst, wobei die Gewinnermittlung dabei nach separaten – und damit vom Massgeblichkeitsprinzip des Handelsrechts losgelösten – Parametern erfolge. Hintergrund für die unter besonderen Umständen nur teilweise besteuerten Wertzuwachsgewinne bilde der sog. Verkehrswert vor 20 Jahren. Dabei handle es sich um einen Ersatzwert für den tatsächlichen Erwerbspreis, sofern die massgebende Handänderung mehr als 20 Jahre zurück liege und kein höherer Erwerbspreis mehr nachweisbar sei. Entsprechend resultiere ein "steuerfreier Kapitalgewinn". Ausgehend vom Verkehrswert vor 20 Jahren von Fr. 6'457'828.-- resultiere ein steuerbarer Grundstücksgewinn von Fr. 2'049'216.--, während der handelsrechtliche Rohgewinn Fr. 7'220'944.-- ausmache. In Verrechnung dieses Grundstücksgewinns mit dem Verlust sei bei der Staatssteuer 2012 kein Grundstücksgewinn verblieben, sondern ein Verlust entstanden. Eine erneute Verrechnung dieses "künstlichen Rohverlustes" auf die Steuerperiode

2013 würde das Massgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz bei der ordentlichen Gewinnsteuer verletzen.

3.3.1 Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (§ 71 StG; Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG] vom 14. Dezember 1990). Der Grundstückgewinn ist der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt (§ 75 Abs. 1 StG). Gemäss § 77 Abs. 1 StG gilt als Erwerbspreis der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers. Ist der Erwerbspreis nicht feststellbar, so gilt als solcher der Verkehrswert im Zeitpunkt des Erwerbs (Abs. 2). Liegt der Erwerb mehr als 20 Jahre zurück, so bestimmt sich der Erwerbspreis nach dem Verkehrswert des Grundstücks vor 20 Jahren, sofern kein höherer Erwerbspreis nachweisbar ist (Abs. 3). Grundstücksgewinne und -verluste, die sich innert eines Jahres ergeben, werden zusammengerechnet (§ 79 Abs. 1 StG). Gewinne, die aufgrund einer durchgeführten Enteignung oder aus Veräusserung wegen drohender Veräusserung erzielt werden, sind hiervon ausgenommen (Abs. 2). Schliesst das Geschäftsjahr einer steuerpflichtigen Person in der Steuerperiode, in der ein Grundstücksgewinn auf einem zum Geschäftsvermögen gehörenden Grundstück erzielt wurde, mit einem Verlust ab, so kann dieser vom betreffenden steuerbaren Grundstücksgewinn abgezogen werden (Abs. 3). Die Bestimmungen über die Verlustverrechnung bei der Einkommens- und Ertragssteuer (§§ 89 und 57 StG) sind gemäss Abs. 4 sinngemäss anwendbar.

3.3.2 Die Besteuerung der Grundstücksgewinne erfolgt in den Kantonen nicht einheitlich. Grundstücksgewinne werden entweder alle mit einer besonderen Wertzuwachs- oder Grundstücksgewinnsteuer erfasst (sog. monistisches System), oder dann unterliegen nur Grundstücksgewinne des Privatvermögens der Grundstücksgewinnsteuer und Grundstücksgewinne des Geschäftsvermögens werden der ordentlichen Einkommens- oder Gewinnsteuer unterstellt (sog. dualistisches System). Das StHG folgt in seinem Grundsatz dem dualistischen System, überlässt es aber den Kantonen, nach welchem System sie die Grundstücksgewinne besteuern (Art. 12 Abs. 4 StHG, vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C_1080/2014 vom 5. Juli 2016 E. 5.2; Urteil des Bundesgerichts 2C_624/2007 vom 9. Juni 2008 E. 2.1). Beim dualistischen System ist die Zuordnung eines Grundstücks zum Privat- oder Geschäftsvermögen massgebend, während nach dem monistischen System keine entsprechende Unterscheidung getroffen wird; vielmehr werden sämtliche Gewinne, die bei Handänderungen an Grundstücken anfallen, mit einer Spezialsteuer erfasst. Die Grundstücksgewinne im Bereich des Geschäftsvermögens werden in diesem System von der Einkommens- bzw. Gewinnbesteuerung ausgeklammert und wie die Gewinne auf Grundstücken des Privatvermögens der Grundstücksgewinnsteuer unterworfen (vgl. FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/ HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich 2013, Vorbemerkungen zu §§ 216-226a).

3.4 Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft folgt dem monistischen System; es handelt sich um eine direkte Steuer auf einem Teil des Einkommens (Spezialeinkommenssteuer), welche grundsätzlich als Objektsteuer ausgestaltet ist (vgl. THOMAS B. WENK, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-

Landschaft, Basel 2004, N 2 ff. zu § 71 StG). Ausgenommen von dieser einheitlichen Besteuerung ist der Buchgewinn. Werden während der Besitzdauer auf einer Liegenschaft geschäftsmässig begründete Abschreibungen vorgenommen, wird dadurch der steuerbare Reinertrag vermindert. Wird die Liegenschaft veräussert, unterliegt der realisierte Gewinn im Umfang der in der Vergangenheit zugelassenen Abschreibungen deshalb der Einkommens- und Gewinnbesteuerung. Diesbezüglich wird von den wiedereingebrachten Abschreibungen oder der Abschreibungsquote gesprochen. Während Grundstücksgewinne des Privatvermögens gesamthaft der Grundstückgewinnsteuer unterliegen, wird der Gewinn bei Grundstücken des Geschäftsvermögens aufgespalten in die Wertzuwachsquote (als Differenz zwischen Anlagekosten und Erlös), welche mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst wird, und die Abschreibungsquote (als Differenz zwischen Anlagekosten und tieferem Buchwert), welche der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer unterliegt (vgl. WENK, a.a.O., N 7 zu § 71 StG).

3.5 Vorliegend hat die Beschwerdeführerin die Beschwerdegegnerin für das Jahr 2012 zu einer Grundstückgewinnsteuer von Fr. 0.-- veranlagt (vgl. Veranlagungsverfügung Nr. 12/3902, Grundstückgewinnsteuer, vom 11. Juni 2014). Dabei verrechnete sie den Betriebsverlust der Beschwerdegegnerin in der Höhe von Fr. -4'594'171.-- mit dem Grundstücksgewinn, woraus ein noch nicht verrechneter Verlustvortrag in der Höhe von Fr. -2'544'954.-- resultierte. Diese Veranlagung ist in Rechtskraft erwachsen. Die Verrechnung von Geschäftsverlusten mit dem Grundstücksgewinn ist dem Wesen der Grundstückgewinnsteuer als Objektsteuer grundsätzlich fremd. Sofern ein Kanton derartige Verrechnungen zulässt, geschieht dies aufgrund des ihm im Rahmen der Steuerharmonisierung verbliebenen Spielraums nach kantonalem Recht (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_1080/2014 vom 5. Juli 2016 E. 5.4; WENK, a.a.O., N 9 zu § 71 StG). Gemäss § 79 Abs. 3 StG kann eine steuerpflichtige Person in der Steuerperiode, in der ein Grundstücksgewinn auf einem zum Geschäftsvermögen gehörenden Grundstück erzielt wurde, soweit sie das Geschäftsjahr mit einem Verlust abschliesst, diesen Verlust vom betreffenden steuerbaren Grundstücksgewinn abziehen. Demzufolge ist mit dem Beschwerdegegner festzuhalten, dass die Grundstückgewinnsteuer im monistischen System ungeachtet dessen, ob Grundstücke des Privat- oder Geschäftsvermögens veräussert wurden, anfällt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_1080/2014 vom 5. Juli 2016 E. 5.2; WENK, a.a.O., N 5 zu § 71 StG).

4.1 Gemäss § 53 Abs. 1 StG ist Gegenstand der Ertragssteuer der steuerbare Reinertrag, wobei die der Grundstückgewinnsteuer unterliegenden Grundstücksgewinne nicht dazu zählen (§ 53 Abs. 2 StG). Der Reinertrag basiert auf dem Saldo der Erfolgsrechnung. Die Norm hält somit den Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz ausdrücklich fest (vgl. HUBERTUS LUDWIG, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, N 2 zu § 53 StG). Vom Reinertrag abgezogen werden können Verluste aus den sieben der Steuerperiode vorausgegangenen Geschäftsjahren, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reinertrags dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten (§ 57 Abs. 1 StG). Im Kanton Basel-Landschaft gibt es bei der Verrechnung mit Verlusten eine Nullveranlagung, d.h. die Höhe des noch zu verrechnenden Verlustvortrags wird nicht festgelegt (vgl. LUDWIG, a.a.O., N 2 zu § 57 StG). Wie ausgeführt, wies die Beschwerdegegnerin im Jahr 2012 einen Betriebsverlust in der Höhe von Fr. -4'594'171.-- aus. In demselben Jahr erzielte die Beschwerdegegnerin aus dem Verkauf der Liegenschaft "B.____" in C.____ einen steuerbaren

Grundstückgewinn in der Höhe von Fr. 2'049'216.--. Zuzugabe der gesetzlich vorgesehenen Verrechnungsmöglichkeit wurde dieser Grundstücksgewinn mit dem ausgewiesenen Betriebsverlust verrechnet, wobei ein erneuter Verlustvortrag in der Höhe von Fr. -2'544'954.-- entstanden ist, welcher noch nicht verrechnet werden konnte (vgl. rechtskräftige Veranlagungsverfügung Nr. 12/3902, Grundstückgewinnsteuer, vom 11. Juni 2014). Zu prüfen bleibt nun, ob diese Restanz in der streitgegenständlichen Veranlagung berücksichtigt bzw. mit dem Jahresgewinn 2013 in der Höhe von Fr. 1'088'538.-- verrechnet werden kann. Vermerkt sei an dieser Stelle, dass die Höhe der berechneten Werte von der Beschwerdeführerin nicht in Abrede gestellt wird.

4.2 Wie aufgezeigt, sieht das kantonale Gesetz seit dem 1. Januar 2008 in § 79 Abs. 3 und 4 StG eine Verrechnungsmöglichkeit von Betriebsverlusten mit Grundstücksgewinnen vor. Hintergrund für die Änderung der damaligen Regelung waren Fälle, in denen Unternehmen aufgrund ihrer schwierigen finanziellen Lage bei aufgelaufenen Verlusten zur Bilanzsanierung nicht benötigte Liegenschaften verkaufen mussten und auf einen allfällig dadurch erzielten Grundstücksgewinn in der Folge eine Grundstückgewinnsteuer erhoben wurde, obwohl das Unternehmen insgesamt im entsprechenden Steuerjahr einen Verlust ausgewiesen hat. Trotz der bestehenden Abzugsmöglichkeit der bezahlten Grundstückgewinnsteuer vom steuerbaren Ertrag (§ 54 Abs. 1 lit. a StG) und der Vortragsmöglichkeit des Betriebsverlustes während den nächsten sieben Steuerperioden, entstand eine unbefriedigende Situation für verlustbringende Unternehmen. Wie sich aus den Materialien ergibt, wollte der Gesetzgeber es künftig verhindern, dass Unternehmen trotz eines Gesamtverlusts Steuern auf einem Teilgewinn (Gewinn aus dem Verkauf der Liegenschaft) bezahlen müssen, da sich der damit verbundene Liquiditätsabfluss in einer solchen Situation als besonders nachteilig erwies. Gemäss der Vorlage an den Landrat sei das Unternehmen in solchen Fällen mit einer für seine Ertragslage viel zu hohen Gesamtsteuer belastet, was dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widerspreche (vgl. Vorlage an den Landrat zur Änderung des Steuergesetzes vom 7. Februar 1974; Unternehmenssteuerreform, vom 13. Februar 2007, Nr. 2007/034, S. 23 ff.). Wenn die Beschwerdeführerin also ausführt, der Verlustvortrag sei mit dem tatsächlichen Grundstücksgewinn und nicht demjenigen gemäss Verkehrswert vor 20 Jahren ermittelten Gewinn zu verrechnen, kann ihr nicht gefolgt werden. Vielmehr ist mit der Beschwerdegegnerin festzuhalten, dass der Gesetzgeber die Möglichkeit der Verrechnung von Betriebsverlusten mit Grundstücksgewinnen ausdrücklich gewollt hat. Aus den Materialien ergibt sich kein Hinweis darauf, dass der Gesetzgeber eine Beschränkung in irgendeiner Form beabsichtigt hatte (vgl. Vorlage an den Landrat zur Änderung des Steuergesetzes vom 7. Februar 1974; Unternehmenssteuerreform, vom 13. Februar 2007, Nr. 2007/034, S. 23 ff.).

4.3.1 Weiter ist festzustellen, dass die Regelung von § 77 Abs. 3 StG sowohl für juristische als auch natürliche Personen anwendbar ist, ungeachtet dessen, ob es sich um eine Liegenschaft aus dem Privat- oder Geschäftsvermögen handelt. Somit ist auch für Liegenschaften aus dem Geschäftsvermögen, welche vor mehr als 20 Jahren erworben worden sind, der Verkehrswert vor 20 Jahren zur Bestimmung des Erwerbspreises massgeblich, soweit kein höherer Erwerbspreis nachweisbar ist (§ 77 Abs. 3 StG). Die vom Gesetz statuierte Regelung wirkt sich stets zugunsten der steuerpflichtigen Person aus (WENK, a.a.O., N 7 zu § 77 StG). In der Regel wird der Verkehrswert vor 20 Jahren höher sein als der tatsächliche Erwerbspreis. Ist dies nicht der

Fall, steht der steuerpflichtigen Person der Nachweis offen, den höheren tatsächlichen Erwerbspreis geltend zu machen. Dieser Nachweis kann nur von der steuerpflichtigen Person erbracht werden (WENK, a.a.O., N 7 zu § 77 StG). Grundstücksgewinne sind vom handelsrechtlichen Gewinn auszuscheiden, wobei nicht der effektiv zu besteuernde Grundstücksgewinn zum Abzug gelangt, sondern der Buchgewinn abzüglich der kumulierten Abschreibungen. Da bei der Berechnung des Grundstücksgewinns unter Umständen auf den Verkehrswert vor 20 Jahren abgestellt wird, können tatsächliche Besteuerungslücken entstehen (vgl. LUDWIG, a.a.O., N 50 zu § 53 StG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N 6 zu Vorbemerkungen zu §§ 216 - 226a).

4.3.2 Aus den vorstehenden Erwägungen erhellt zusammenfassend, dass der Gesetzgeber in diesem Zusammenhang keine Beschränkung wollte. Demzufolge kann davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber es in Kauf genommen hat, dass ein Unternehmen mit langjährigem Altbesitz von Liegenschaften im Veräusserungsfall von einem steuerfreien Kapitalgewinn profitieren können soll. Soweit der Gesetzgeber hinsichtlich des Verkehrswertes vor 20 Jahren keine Unterscheidung zwischen natürlichen und juristischen Personen vorgenommen hat und das Gesetz keine Regelung enthält, welche eine Weiterverrechnung eines allfälligen nach der Verrechnung eines Betriebsverlustes mit einem Grundstücksgewinn verbleibenden Verlustvortrags untersagt, verbleibt kein Interpretationsspielraum der einschlägigen Bestimmungen. Soweit eine solche Weiterverrechnung nicht gewährt werden soll, kann dies einzig durch eine entsprechende Gesetzesänderung erreicht werden, welche es vom Gesetzgeber vorzunehmen gilt (vgl. hierzu den im Kanton Zürich geltenden Grundsatz der gesonderten Gewinnermittlung: RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Vorbemerkungen zu §§ 216 - 226a N 19; Urteil des Bundesgerichts 2C_747/2010 vom 7. Oktober 2011).

5. Abschliessend sei vermerkt, dass auf das Vorbringen der Beschwerdeführerin zur Verlustverrechnung im interkantonalen Verhältnis nicht einzugehen ist, da vorliegend eine innerkantonale Verrechnung von Betriebsverlusten mit Grundstücksgewinnen zur Diskussion steht und es folglich am interkantonalen Sachverhalt mangelt. Demzufolge ist die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung in solchen Fällen nicht anwendbar (vgl. auch Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht [zsis] 1/2012, S. 1 ff.) und eine Verletzung des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung nach Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999 ausgeschlossen. Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die streitgegenständliche Veranlagung den einschlägigen verfassungsrechtlichen Prinzipien (Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, Rechtsgleichheitsgebot, Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung) entspricht und sich die Beschwerde demzufolge als unbegründet erweist.

6.1 Es bleibt über die Kosten zu befinden. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von ins-

gesamt Fr. 1'400.-- der unterlegenen Beschwerdeführerin aufzuerlegen und mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

6.2 Nach § 21 Abs. 3 VPO kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei bei Beschwerden in Steuersachen für den Beizug eines Vertreters oder einer Vertreterin eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Entsprechend dem Ausgang des vorliegenden Verfahrens ist der Beschwerdegegnerin eine Parteientschädigung zulasten der Beschwerdeführerin zuzusprechen. Der in der Honorarnote vom 26. Juli 2016 geltend gemachte Aufwand von 4.75 Stunden à Fr. 240.-- sowie 3.75 Stunden à Fr. 320.90 erscheint in Bezug auf die Stundenanzahl angemessen, in Bezug auf den Stundenansatz jedoch überhöht. Das Gericht hat für Treuhänder einen Honoraransatz von Fr. 150.-- pro Stunde als angemessene Parteientschädigung festgesetzt und die Honorarnote ist entsprechend zu kürzen (vgl. Urteil des Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV], vom 25. Mai 2016 [810 15 279] E. 5.2; KGE VV vom 25. Juni 2008 [810 08 86/130] E. 5.1). Damit hat die Beschwerdeführerin der Beschwerdegegnerin eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 1'312.20 (inkl. 8 % MWSt) zu bezahlen. Im Übrigen sind die Parteikosten wettzuschlagen (§ 21 Abs. 2 und 3 VPO).

Demgemäss wird **e r k a n n t**:

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- verrechnet.
 3. Die Beschwerdeführerin hat der Beschwerdegegnerin eine Parteient-schädigung in der Höhe von Fr. 1'312.20 (inkl. 8 % MWSt) auszurichten. Im Übrigen werden die Parteikosten wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiberin

Gegen diesen Entscheid wurde am 27. Februar 2017 Beschwerde beim Bundesgericht (Verfahrensnummer 2C_230/2017) erhoben.