



Entscheid vom 2. Dezember 2016 (510 16 58)

Keine Verrechnung von Verlusten aus Liegenschaftsverkäufen mit Verlusten aus der Geschäftstätigkeit

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichterin M. Elbert, Steuer-
richter M. Zeller, J. Felix, T. Waldmeier, Gerichtsschreiber D. Brügger

Parteien **A._____ GmbH**, vertreten durch PricewaterhouseCoopers AG, St. Ja-
kobs-Strasse 25 / Postfach, 4002 Basel

Rekurrentin

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Rekursgegnerin

betreffend **Grundstückgewinnsteuer**

Sachverhalt:

1. Mit Verfügung der Grundstückgewinnsteuer Nr. 11/3159 vom 30. Januar 2012 wurde für den Verkauf des Grundstückes Nr. 1657 GB B.____ aus dem Jahr 2011 ein Verlust von Fr. 7'172'585.-- veranlagt. Die Veranlagung blieb unangefochten.

2. Mit Verfügung der Grundstückgewinnsteuer Nr. 12/2807 vom 10. Dezember 2012 wurde für den Verkauf des Grundstückes Nr. D1498 GB B.____ aus dem Jahr 2012 ein Gewinn von Fr. 0.-- veranlagt. Auch diese Veranlagung blieb unangefochten.

3. Mit Verfügung der Grundstückgewinnsteuer Nr. 11/3159 vom 14. April 2014 (ersetzt Verfügung vom 30. Januar 2012) wurde für den Verkauf des Grundstückes Nr. 1657 GB B.____, in dem Betriebsverluste des Jahres 2011 in Höhe Fr. 6'892'400.-- angerechnet wurden, neu ein Verlust von Fr. 14'064'985.-- veranlagt.

4. Mit Verfügung der Grundstückgewinnsteuer Nr. 12/2807 vom 14. April 2014 (ersetzt Verfügung vom 10. Dezember 2012) wurde für den Verkauf des Grundstückes Nr. D1498 GB B.____, in dem Betriebsverluste des Jahres 2012 in Höhe von Fr. 4'403'570.-- angerechnet wurden, neu ein Verlust von Fr. 4'235'778.-- veranlagt.

5. Mit Eingabe vom 7. Mai 2014 erhob die Vertreterin der Pflichtigen mit den Begehren, es seien die Veranlagungsverfügungen der Grundstückgewinnsteuer vom 14. April 2014 aufzuheben, Einsprache. Mit Einsprachebegründung vom 17. Juni 2014 führte sie aus, das Geschäft der Pflichtigen sei seit dem Jahr 2007 verlustbringend. Aufgrund des bestehenden Bedarfes an liquiden Mitteln habe man in den Jahren 2011 und 2012 zwei Grundstücke im Rahmen von „Sale-And-Lease-Back-Geschäften“ veräussert. Sei eine Veranlagungsverfügung in Rechtskraft erwachsen, so könne sie nur noch im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens korrigiert werden. Dies setze einerseits einen Steuerausfall und andererseits die Erfüllung qualifizierter rechtlicher Voraussetzungen voraus. Selbst wenn die ursprünglichen Veranlagungsverfügungen fehlerhaft gewesen sein sollten, was bestritten werde, seien die rektifizierten Veranlagungen unzulässig gewesen. Die Verlegung eines Verlustes aus operativer Tätigkeit auf einen aus der Veräusse-

zung eines Grundstückes resultierenden Verlust sei im Gesetz nicht vorgesehen und würde überdies dem Sinn und Zweck der fraglichen Bestimmung, nämlich der Vermeidung einer Überbesteuerung durch Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, zuwider laufen.

6. Mit Einsprache-Entscheid vom 31. Mai 2016 wurde die Einsprache abgewiesen. Zur Begründung hielt die Steuerverwaltung fest, es sei eine Nachbesteuerung erfolgt, was zulässig gewesen sei, da die Abteilung Spezialsteuern beim Erlass der ursprünglichen Veranlagungsverfügungen keine Kenntnis von den Betriebsverlusten der Pflichtigen gehabt habe. Die Abteilung Spezialsteuer sei nämlich nicht verpflichtet, ohne besonderen Anlass Quervergleiche mit Akten anderer Geschäftsbereiche vorzunehmen. Entsprechend müsse sich die Abteilung Spezialsteuern die Veranlagungen der Abteilung Juristische Personen nicht als Wissen anrechnen lassen.

7. Mit Eingabe vom 1. Juli 2016 erhob die Vertreterin der Pflichtigen mit den Begehren, 1. Es sei der Einsprache-Entscheid sowie die Veranlagungsverfügungen der Grundstückgewinnsteuer vom 14. April 2014 aufzuheben, 2. Unter o/e-Kostenfolge, Rekurs. Zur Begründung machte sie geltend, die Akten eines anderen Geschäftsbereichs innerhalb derselben Verwaltungseinheit seien nicht als neue Tatsachen zu werten. Da kein Grundstücksgewinn vorliege, sei eine Verrechnung mit Betriebsverlusten ausgeschlossen.

8. Mit Vernehmlassung vom 12. September 2016 beantragte die Steuerverwaltung die Rückweisung der Angelegenheit zur Neubeurteilung. Zur Begründung führte sie aus, die rektifizierten Veranlagungen seien offensichtlich falsch. So sei in der Verfügung vom 30. Januar 2012 fälschlicherweise von „Altbesitz“ bzw. einem Verkehrswert vor 20 Jahren ausgegangen worden, obwohl der Kauf der Parzelle am 22. Juni 2007 stattgefunden habe. In der Verfügung vom 10. Dezember 2012 sei der Erwerbspreis von drei Parzellen eingesetzt worden, obwohl nur eine Parzelle verkauft worden sei. Statt Gewinnen seien daher Verluste ausgewiesen worden, was augenfällig nicht sein könne.

9. Anlässlich der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Begehren fest.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 1 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 2'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten des Steuergerichts beurteilt. Stellen sich gemäss § 129 Abs. 5 StG bei Rekursen nach den Abs. 1 und 2 Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung, kann der Einzelrichter beziehungsweise das Dreiergremium den Fall dem Fünfergremium zur Beurteilung übertragen. Nach Prüfung des Sachverhaltes ist das Steuergericht zum Schluss gekommen, dass es sich beim vorliegenden Rekurs um eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung handelt, weshalb der Fall dem Fünfergremium zur Beurteilung übertragen wurde. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Mit Verfügungen der Grundstückgewinnsteuer vom 30. Januar 2012 sowie 10. Dezember 2012 wurden ein Verlust von Fr. 7'172'585.-- bzw. ein Gewinn von Fr. 0.-- veranlagt. Beide Veranlagungen sind in Rechtskraft erwachsen. Wie die Steuerverwaltung in der Vernehmlassung zu Recht ausführt, sind beide Veranlagungen materiell falsch. So ist die Steuerverwaltung in der Verfügung vom 30. Januar 2012 fälschlicherweise von „Altbesitz“ bzw. einem Verkehrswert vor 20 Jahren ausgegangen, obwohl der Kauf der Parzelle am 22. Juni 2007 stattgefunden hat. In der Verfügung vom 10. Dezember 2012 wurde der Erwerbspreis von drei Parzellen eingesetzt, obwohl nur eine Parzelle verkauft wurde. Mit Verfügungen der Grundstückgewinnsteuer vom 14. April 2014 (ersetzt Verfügungen vom 30. Januar bzw. 10. Dezember 2012) wurden neu Verluste in Höhe Fr. 14'064'985.-- sowie Fr. 4'235'778.-- veranlagt, wobei die ursprünglichen Verfügungen (inkl. den darin enthaltenen materiellen Fehlern) übernommen und einzig um die Betriebsverluste in Höhe von Fr. 6'892'400.-- sowie Fr. 4'403'570.-- ergänzt wurden. Die Verluste wurden unter Ziff. 3 „werterhöhende Aufwendungen“ eingesetzt, was systematisch nicht richtig ist, hat die Verrechnung des Betriebsverlusts doch direkt mit dem entstandenen Grundstücksgewinn zu erfolgen (vgl. Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 20. November 2015, 510 15 54, E. 3c).

3. Es stellt sich die Frage, ob die Steuerverwaltung zu Recht auf die Verfügungen zurückgekommen ist.

a) Gemäss Art. 12 Abs. 4 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 können die Kantone die Grundstückgewinnsteuer auch auf Gewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens des Steuerpflichtigen erheben, sofern sie diese Gewinne von der Einkommens- und Gewinnsteuer ausnehmen oder die Grundstückgewinnsteuer auf die Einkommens- und Gewinnsteuer anrechnen. Kantone, welche, wie der Kanton Basel-Landschaft, das monistische System kennen, wonach Grundstückgewinne des Geschäftsvermögens und der privaten Grundstücke mit einer Spezialsteuer (Objektsteuer) besteuert werden, müssen, um harmonisierungskonform zu bleiben, eingetretene und verbuchte Verluste als geschäftsmässig begründete Kosten abziehbar erklären (vgl. Zwahlen in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 12 StHG N 13). Dem ist der Kanton Basel-Landschaft nachgekommen, in dem mit der Gesetzesänderung im Rahmen der Unternehmenssteuerreform per 1. Januar 2008 die § 79 Abs. 3 und 4 StG sowie § 120 Abs. 3 StG in Kraft gesetzt wurden (Landratsvorlage Nr. 2007/034 zur Änderung des Steuergesetzes vom 7. Februar 1974, Unternehmenssteuerreform vom 13. Februar 2007, www.bl.ch/landrat).

b) Schliesst das Geschäftsjahr einer steuerpflichtigen Person in der Steuerperiode, in der ein Grundstückgewinn auf einem zum Geschäftsvermögen gehörenden Grundstück erzielt wurde, mit einem Verlust ab, so kann dieser gemäss § 79 Abs. 3 StG vom betreffenden steuerbaren Grundstückgewinn abgezogen werden. Die Bestimmungen über die Verlustverrechnung bei der Einkommens- bzw. Ertragssteuer (§§ 89 bzw. 57 StG) sind gemäss § 79 Abs. 4 StG sinngemäss anwendbar. Die Veranlagung wird gemäss § 120 Abs. 3 StG ergänzt, wenn nachträglich ein Verlust gemäss § 79 Abs. 3 StG anzurechnen ist.

c) In der vorgenannten Landratsvorlage wird unter Ziff. 4.15, Anrechnung von Betriebsverlusten an Grundstückgewinne (§ 79 Abs. 3, 4 und § 120 Abs. 3 StG) zu § 120 Abs. 3 StG ausgeführt, Grundstückgewinne würden beim Eigentumsübergang veranlagt. Die betreffenden Veranlagungen würden in der Regel somit rechtskräftig, bevor das Geschäftsjahr der Unternehmung abgeschlossen ist; ein allfälliger Betriebsverlust stehe aber erst dann definitiv fest. Daher könne in der Praxis die Verrechnung von Grundstückgewinnen mit Betriebsverlusten erst vorgenommen werden, wenn das steuerlich anerkannte Geschäftsergebnis der Steuerperiode, in welcher der Grundstückgewinn erzielt worden sei, rechtskräftig veranlagt sei. Die Grundstückgewinnsteuerveranlagung müsse dann gegebenenfalls nach § 120 Absatz 3 StG zu Gunsten der Unternehmung ergänzt werden. Die in der Bemessungsperiode eingetretenen oder sich abzeichnenden Betriebsverluste seien dabei glaubhaft darzulegen. Seien hingegen steuer-

lich verrechenbare Verlustvorträge aus früheren Geschäftsjahren vorhanden, sei bis zur Höhe der Verlustvorträge keine Ergänzung der Grundstückgewinnsteuerveranlagung erforderlich; die vorgetragenen Verluste könnten direkt mit dem Grundstücksgewinn verrechnet und in der erst möglichen Veranlagung berücksichtigt werden (vgl. Landratsvorlage, a.a.O., Ziff. 4.15).

d) Die Steuerverwaltung macht geltend, sie sei über das Nachsteuerverfahren auf die ursprünglichen Veranlagungsverfügungen zurückgekommen. Ergibt sich gemäss § 146 Abs. 1 StG aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert. Wegen ungenügender Bewertung allein kann keine Nachsteuer erhoben werden. Die Nachsteuer steht im Steuergesetz unter dem Titel 2.2 Rechtsmittel. Wie bereits hiervoor gesehen, kann die Veranlagung gemäss § 120 Abs. 3 StG ergänzt werden, wenn nachträglich ein Verlust gemäss Artikel 79 Abs. 3 StG anzurechnen ist, wobei diese Ergänzung im Steuergesetz unter dem Titel 2.1 Steuerveranlagung abgehandelt wird. Es stellt sich nun die Frage, welche Norm hier einschlägig ist. Erstens geht das Veranlagungs- dem Rechtsmittelverfahren vor. Zweitens geht aufgrund der Kollisionsregel, wonach das spätere Gesetz das frühere verdrängt (*lex posterior derogat legi priori*), die neuere Norm, also § 120 Abs. 3 StG, vor. Drittens verdrängt das speziellere Gesetz das allgemeine (*lex specialis derogat legi generali*). Bei § 146 StG handelt es sich um eine allgemeine Regel, welche auf jede rechtskräftige Veranlagungsverfügung anwendbar ist. Im Gegensatz dazu ist § 120 Abs. 3 StG eine Spezialnorm, welche den Sonderfall regelt, in welchem bei einer bereits veranlagten Grundstückgewinnsteuer nachträglich ein Betriebsverlust zu berücksichtigen ist. Zusammenfassend ist damit auf Konstellationen wie die vorliegende § 120 Abs. 3 StG anwendbar.

e) Da es sich bei § 120 Abs. 3 StG wie hiervoor gesehen um eine Ausnahmebestimmung handelt, ist sie restriktiv auszulegen, d.h., dass eine Grundstückgewinnsteuerveranlagung zwar nachträglich um den Betriebsverlust ergänzt werden darf, eine darüberhinausgehende Prüfung der Veranlagung vom Wortlaut der Norm indes nicht gedeckt ist. So wäre es beispielsweise unzulässig, nachträglich geltend gemachte wertvermehrnde Aufwendungen zu berücksichtigen. Sinn und Zweck dieser Norm ist es nicht, eine bereits rechtskräftige Veranlagung erneut vollumfänglich überprüfen zu können.

4. Da wie hiavor gesehen die Verfügungen materiell fehlerhaft sind und § 120 Abs. 3 StG lediglich die nachträgliche Ergänzung der ursprünglichen Verfügungen um den Betriebsverlust zulässt, stellt sich die Frage, welche Rechtsgründe es erlauben, vollumfänglich auf die rechtskräftigen Veranlagungen zurückzukommen. Gemäss einem Entscheid des Bundesgerichts (BGE 2C_519/2011 vom 24. Februar 2012, E. 3.3) kennt das harmonisierte Steuerrecht einen *numerus clausus* von Rechtsgründen, die es erlauben, auf eine rechtskräftige Verfügung oder einen solchen Entscheid zurückzukommen (Vallender, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, VB zu Art. 51-53 StHG N 5). Bei diesen Gründen handelt es sich um die Revision (Art. 51 StHG bzw. § 132 StG), die Berichtigung (Art. 52 StHG bzw. § 140 StG) und die Nachsteuer (Art. 53 f. StHG bzw. § 146 StG). Insbesondere bleibt für die im übrigen Verwaltungsrecht bekannte Wiedererwägung kein Raum (Patrick M. Müller, Aspekte der Verwaltungsrechtspflege, 2006, S. 8 und 26), sieht man von der Möglichkeit der Steuerbehörde ab, eine Veranlagungsverfügung bis zum Ablauf der Einsprachefrist in Wiedererwägung zu ziehen.

5. Vorab ist auf das von der Steuerverwaltung geltend gemachte Nachsteuerverfahren einzugehen.

a) Bei rechtskräftigen Veranlagungen ist eine einfache Nachforderung von Steuerbeiträgen, die nicht durch die Verfügung gedeckt sind, nicht möglich. Das Prinzip der Rechtskraft wird jedoch in den Gesetzen regelmässig durchbrochen, indem auch dem Fiskus die Möglichkeit gegeben wird, die Verfügung unter bestimmten Voraussetzungen zu seinen Gunsten abzuändern und einen zusätzlichen Steuerbetrag (samt Zins) als Nachsteuer einzufordern (Höhn/Waldburger, Steuerrecht Bd. I, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 36 N 22). Die Nachsteuer ist die "Mehrsteuer", welche sich gegenüber der ursprünglich veranlagten Steuer ergibt. Mit dem Nachsteuerverfahren soll der vom Fiskus durch die ungerechtfertigte Verkürzung der Steuer erlittene Steuerausfall ausgeglichen werden, doch darf die Nachsteuer nicht zur Überbesteuerung des Pflichtigen führen (vgl. Schneider/Merz in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 146 N 1). Von den im ordentlichen Veranlagungsverfahren erhobenen Steuern unterscheidet sich die Nachsteuer nur in formeller Hinsicht (vgl. Vallender, a.a.O., Art. 53 StHG N 2). Die Nachsteuer hat von ihrer Natur her somit keinen pönalen Charakter und ist demnach weder mit einer Busse verbunden noch setzt sie ein Verschulden des Steuerpflichtigen voraus (Schneider/Merz, a.a.O., § 146 N 2). Hat der Steuerpflichtige eine vollständige Deklaration der Steuerfaktoren vorgenommen und haben die Steuerbehörden die Bewertung anerkannt, kann keine Nachsteuer erhoben werden, selbst wenn es

sich im Nachhinein erweist, dass die Bewertung ungenügend war. Da es Sache des Steuerpflichtigen ist, sämtliche massgebenden Tatsachen bekanntzugeben, kann der Steuerbehörde nicht entgegengehalten werden, sie hätte bei genügender Sorgfalt vom richtigen Sachverhalt Kenntnis erhalten können. "Bekannt" ist für die Steuerbehörde im Zeitpunkt der Veranlagung nur, aber immerhin, was akten- oder amtskundig ist. Dem Steuerpflichtigen obliegt es dabei, den Nachweis zu erbringen, dass der Behörde die Tatsache hätte bekannt sein müssen (Höhn/Waldburger, a.a.O., § 36 N 24).

b) Entscheidend für die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens ist, dass die Beweismittel und Tatsachen neu, d.h. erst nach Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung entdeckt worden sind. Zwar ist der Steuerpflichtige verantwortlich für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben in der Steuererklärung, doch darf die Behörde, im Wissen, später ohne weiteres ein Nachsteuerverfahren einleiten zu können, nicht leichtfertig auf die Richtigkeit der deklarierten Angaben vertrauen. Vielmehr muss ein Nachsteuerverfahren dann ausgeschlossen sein, wenn die veranlagende Behörde einen erkennbar unvollständigen oder fragwürdigen Sachverhalt ungeklärt liess. Auf erkennbar unsicherer Grundlage verfügte Veranlagungen dürfe nicht über ein Nachsteuerverfahren „verbessert“ werden, wenn sich diese Grundlage im Nachhinein als unzutreffend erweist (vgl. Schneider/Merz, a.a.O., § 146 N 4).

c) Die Steuerverwaltung darf, muss aber nicht den Sachverhalt in alle Richtungen von sich aus abklären (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. Zürich 2013, § 160 N 31). Dies rechtfertigt sich einerseits daraus, dass die Steuerpflichtigen verpflichtet sind, auch ohne entsprechende Aufforderung seitens der Steuerverwaltung eine Steuererklärung einzureichen. Die primäre Offenbarungspflicht der Steuerpflichtigen muss sich auch auf die Obliegenheiten der Steuerverwaltung auswirken. Tatsachen sind deshalb auch dann neu, wenn sie bei besserer Untersuchung durch die Steuerverwaltung hätten in Erfahrung gebracht werden können (Vallender, a.a.O., Art. 53 StHG N 8). Eine ausgedehnte Untersuchungsobliegenheit der Steuerverwaltung steht dem Charakter der Steuerveranlagung als einer auf der Erklärung des Steuerpflichtigen basierenden Massenverfügung entgegen. Dies muss insbesondere dort gelten, wo weder eine Steuererklärung noch ein Eintrag im Steuerregister vorliegt, die Steuerverwaltung also keinen primären Anlass für weitere amtliche Untersuchung gehabt hat. Die Steuerverwaltung ist nicht bei Drohung des Verlustes des Steueranspruchs gehalten, Quervergleiche zu den Steuerdossiers von Drittpersonen anzustellen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 160 N 26). Irrelevant ist aus dem gleichen Grund auch der Eintrag im Grundbuch und die damit verbundene Kenntnis des Grundbuchamtes oder auch jene des

Erbschaftsamtes (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 27. Juni 2007, publ. in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Bd. XIX, S. 17 ff., E. 3.3).

d) Die Steuerverwaltung macht geltend, die Abteilung Spezialsteuern sei nicht verpflichtet, ohne besonderen Anlass Quervergleiche mit Akten anderer Geschäftsbereiche vorzunehmen. Entsprechend müsse sie sich die Veranlagungen der Abteilung Juristische Personen nicht als Wissen anrechnen lassen.

e) Veranlagungsbehörde sowohl für die Ertrags- und Kapitalsteuern juristischer Personen als auch für die Grundstückgewinnsteuer ist die kantonale Steuerverwaltung (vgl. § 108 Abs. 1 StG bzw. § 120 Abs. 1 StG). Richtig ist damit zwar, dass verschiedene Abteilungen veranlagten, nämlich die Abteilung Juristische Personen und die Abteilung Spezialsteuern. Bei beiden handelt es sich aber um Abteilungen der kantonalen Steuerverwaltung. Anders als beim Grundbuch- oder Erbschaftsamt hat sich die Steuerverwaltung, entgegen ihrer Ansicht, das Wissen anderer Abteilungen der Steuerverwaltung anrechnen zu lassen (vgl. StGE vom 28. März 2014, 510 13 71, E. 7d).

f) Da somit keine neuen Tatsachen vorliegen, sind die Voraussetzungen für die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens nicht erfüllt. In diesem Zusammenhang bleibt weiter darauf hinzuweisen, dass selbst dann, wenn neue Tatsachen vorgelegen hätten, die Einleitung des Nachsteuerverfahrens, indem direkt rektifizierte Veranlagungsverfügungen versandt wurden, unzulässig war. Vielmehr hätte eine schriftliche Mitteilung über die Verfahrenseinleitung zugestellt werden müssen, da der Steuerpflichtige in die Lage versetzt werden soll, bereits zu Verfahrensbeginn, und nicht erst aus dem Nachsteuerentscheid, Kenntnis vom Vorliegen der von der Steuerbehörde angenommenen neuen Tatsachen zu erlangen. Erst diese frühe Kenntnis ermöglicht es dem Steuerpflichtigen nämlich abzuschätzen, ob und inwieweit er sich auf das Verfahren einlassen muss und in welchem Umfang allenfalls seinen Mitwirkungspflichten für das Nachsteuerverfahren wieder aufleben (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 162 N 12, m.w.H.). Zu guter Letzt bleibt anzumerken, dass mit den rektifizierten Veranlagungen der Grundstückgewinnsteuer gegenüber den ursprünglich veranlagten Steuern gar keine "Mehrsteuer" verfügt wurde, da sich die zu bezahlende Grundstückgewinnsteuern nach wie vor auf Fr. 0.-- belaufen.

6. Da das Nachsteuerverfahren damit unzulässig ist, sind nachfolgend die weiteren Rechtsgründe, welche es erlauben, auf die rechtskräftigen Veranlagungen zurückzukommen, zu prüfen.

a) Da vorliegend eine Abänderung der ursprünglichen Verfügungen zuungunsten der Pflichtigen infrage steht, fällt die Revision ausser Betracht, da gemäss § 132 Abs. 1 StG eine rechtskräftige Veranlagung oder ein rechtskräftiger Entscheid zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden kann.

b) Weiter stellt sich die Frage, ob der Berichtigungstatbestand erfüllt ist. Gemäss § 140 Abs. 1 StG können Rechnungsfehler und Schreibversehen in rechtskräftigen Verfügungen und Entscheiden innert 5 Jahren seit der Eröffnung auf Antrag oder von Amtes wegen von derjenigen Behörde berichtigt werden, der sie unterlaufen sind. Der Berichtigungstatbestand soll sicherstellen, dass rechtskräftige Verfügungen und Entscheide, die aufgrund eines Kanzleifehlers den wirklichen Willen der Behörde unzutreffend zum Ausdruck bringen, möglichst formlos korrigiert werden können. Der Tatbestand räumt der Behörde das Recht ein, auf eine rechtskräftige Verfügung oder einen rechtskräftigen Entscheid zurückzukommen, begrenzt diese Befugnis indessen in zeitlicher (absolute Verwirkungsfrist von fünf Jahren) wie sachlicher (Kanzleifehler) Hinsicht. Die Bestimmung trägt damit auch den Charakter einer Schutznorm zugunsten der steuerpflichtigen Person. Berichtigungsfähige Kanzleifehler haben den Ausdruck des Verfügungsinhalts und des behördlichen Willens, also die Willensäusserung zum Gegenstand. Bei der Berichtigung geht es damit um die Klarstellung eines Erklärungsirrtums, in welchem sich die Steuerbehörde befand. Kennzeichnend für Kanzleifehler ist, dass sie bei der behördlichen „Handarbeit“ auftreten (vgl. BGE vom 19. März 2013, 2C_596/2012, publ. in: BStPra, Bd. XXI, S. 278 ff., E. 2.4, m.w.H.). Die von den Kanzleifehlern abzugrenzenden Verfügungsfehler entspringen dagegen der „Kopfarbeit“. Ein inhaltlicher Fehler der Verfügung und damit der Willensbildung der Behörde liegt vor, wenn die Verfügung auf einer unzutreffenden tatbeständlichen oder rechtlichen Würdigung beruht, ungeachtet dessen, ob für die steuerpflichtige Person erkennbar ist, dass sich die Behörde in einem Sach- oder Rechtsirrtum und damit einem eigentlichen Grundlagenirrtum befand. Veranlagungsfehler sind nicht berichtigungsweise, sondern auf dem Rechtsmittelweg geltend zu machen. Hierzu verfügt auch die öffentliche Hand über die erforderlichen Rechtsmittelmöglichkeiten (Art. 50 Abs. 3 StHG) und sehen die Kantone mitunter die Möglichkeit der „Staatseinsprache“ (vgl. für den Kanton Basel-Landschaft § 122 Abs. 1 StG) vor (vgl. BGE vom 19. März 2013, a.a.O., E. 2.5, m.w.H.). Dass vorliegend ein Kanzleifehler gegeben wäre, wird seitens der Steuerverwaltung zu Recht nicht geltend gemacht, zumal ein

solcher auch nicht erkennbar ist. Vielmehr sind die materiellen Fehler der „Kopfarbeit“ entsprungen.

c) Schliesslich ist zu prüfen, ob die ursprünglichen Veranlagungsverfügungen nichtig sind. Fehlerhafte Verwaltungsakte sind in aller Regel nicht nichtig, sondern bloss anfechtbar, und sie erwachsen dementsprechend durch Nichtanfechtung in Rechtskraft. Nichtigkeit der Verfügung oder des Entscheids tritt nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung ein, wenn der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer ist, er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht. Inhaltliche Mängel einer Verfügung oder eines Entscheids führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit. Fehlt einer Verfügung oder einem Entscheid zufolge Nichtigkeit jegliche Rechtsverbindlichkeit, so ist das durch die Behörde, die mit der Sache befasst ist, jederzeit und von Amtes wegen zu beachten (vgl. BGE vom 19. März 2013, a.a.O., E. 2.1, m.w.H.). Die Steuerverwaltung macht sinngemäss Nichtigkeit geltend, da die Fehlerhaftigkeit der ursprünglichen Verfügungen leicht erkennbar gewesen sei. Wie eingangs festgestellt wurde, sind die ursprünglichen Verfügungen effektiv materiell fehlerhaft. Da diese Fehler aber von der Steuerverwaltung weder beim Erlass der rektifizierten Veranlagungen noch im Einsprache-Verfahren, sondern erst anlässlich der im vorliegenden Verfahren eingereichten Vernehmlassung erkannt wurden, liegen offensichtlich gerade keine leicht erkennbaren Fehler vor. Aber selbst dann, wenn die Fehler früher entdeckt worden wären, ist kein besonderes schwerer Mangel im Sinne der hiervor zitierten Praxis ersichtlich und liegt damit keine Nichtigkeit vor.

d) Zusammenfassend ist damit kein Rechtsgrund gegeben, um auf die rechtskräftigen Veranlagungen zurückzukommen. Damit bleibt es dabei, dass die ursprünglichen Verfügungen, nur, aber immerhin gestützt auf § 120 Abs. 3 StG und damit hinsichtlich des Betriebsverlustes ergänzt werden dürfen.

7. Damit ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung den veranlagten Verlust aus den Liegenschaftsverkäufen zu Recht mit Verlusten aus der Geschäftstätigkeit der Rekurrentin verrechnet hat.

a) Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen nach § 71 StG die Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken oder Anteilen an solchen. Die basellandschaftliche Grundstückgewinnsteuer folgt wie bereits weiter oben dargetan dem monistischen System, das auch Zürcher System genannt wird. Sie erfasst einheitlich sowohl private als auch geschäftliche Grundstücksgewinne. Soweit Grundstücksgewinne mit der Spezialsteuer erfasst werden, sind sie von der Einkommens- bzw. Ertragssteuer auszunehmen. Als unzulässige „systemwidrige“ Doppelbelastung wird die gleichzeitige Erfassung des Grundstücksgewinns mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer und der Grundstückgewinnsteuer erwähnt. Ausgenommen von der einheitlichen Besteuerung ist der Buchgewinn. Werden während der Besitzesdauer 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 der Einkommens- bzw. Gewinnbesteuerung. Es wird in diesem Zusammenhang von den wiedereingebrachten Abschreibungen oder der Abschreibungsquote gesprochen. Während Grundstücksgewinne des Privatvermögens gesamthaft der Grundstückgewinnsteuer unterliegen, wird der Gewinn bei Grundstücken des Geschäftsvermögens somit aufgespalten in die Wertzuwachsquote (als Differenz zwischen Anlagekosten und Erlös), welche mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst wird, und in die Abschreibungsquote (als Differenz zwischen Anlagekosten und tieferem Buchwert), welche der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer unterliegt (vgl. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, a.a.O., § 71 N 5). Nach dem dualistischen oder St. Galler System werden die Grundstücksgewinne des Geschäftsvermögens gänzlich der Einkommens- bzw. Ertragssteuer unterworfen. Auf Gewinnen aus Liegenschaften des Privatvermögens wird die Grundstückgewinnsteuer erhoben (vgl. Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Liestal 1998, S. 19). Kosten für Massnahmen der Nutzungsplanung, der Erschliessung und der Bereitstellung der notwendigen Infrastruktur für Wasser- und Energieversorgung, Abwasserreinigung etc. werden massgebend von der öffentlichen Hand getragen. Diese Aufwendungen tragen entscheidend zur Wertsteigerung der Grundstücke bei. Die Grundstückgewinnsteuer bezweckt seit ihren Anfängen, im Sinne eines gewissen Ausgleichs, einen Teil dieser Aufwendungen des Gemeinwesens diesem wieder zuzuführen. Dieser Ausgleich kann einfacher und konsequenter mit der Grundstückgewinnsteuer nach Zürcher System bewerkstelligt werden: Alle Grundstücksgewinne werden auf die gleiche Weise erfasst, unabhängig davon, ob es sich um solcher natürlicher oder juristischer Personen handelt. Demgegenüber folgt das dualistische System zwei völlig unterschiedlichen Theorien, je nachdem ob es sich um geschäftliche oder private Grundstücke handelt: Einerseits will es die Einheit der Besteuerung im Rahmen des Unternehmenssteuerrechts verwirklichen, gibt dafür aber für die geschäftlichen Grundstücksgewinne die erwähnte

Ausgleichsfunktion auf. Die Ausgleichsfunktion wird zwar betont, jedoch konsequenterweise nur für die privaten Grundstücksgewinne. Zudem bestehen im Unternehmenssteuerrecht verschiedene Möglichkeiten, einen Grundstücksgewinn im Rahmen der allgemeinen Einkommens- bzw. Ertragssteuer ganz oder teilweise zu kompensieren, während private Grundstücksgewinne stets der vollen Objektsteuer unterliegen. Das dualistische System privilegiert insofern die geschäftlichen Grundstücksgewinne. Für das dualistische System ist die Zuordnung eines Grundstücksgewinns zum Geschäfts- oder zum Privatvermögen ausschlaggebend: Diese Zuordnung führt aber oft zu Schwierigkeiten (vgl. Landratsvorlage, a.a.O., Ziff. 4.15).

b) Die heute geltende Regelung in § 79 Abs. 3 StG wurde mit der Gesetzesänderung im Rahmen der Unternehmenssteuerreform per 1. Januar 2008 in Kraft gesetzt. In der vorgenannten Landratsvorlage wird zu dieser Gesetzesrevision unter Ziff. 4.15 „Anrechnung von Betriebsverlusten an Grundstücksgewinne“ (§ 79 Abs. 3, 4 und § 120 Abs. 3 StG) ausgeführt, dass in der Praxis des momentan im Kanton Basel-Landschaft geltenden monistischen Systems der Grundstücksgewinnbesteuerung Fälle vorkommen würden, in denen Unternehmen in schwieriger finanzieller Situation bei aufgelaufenen Verlusten zur Bilanzsanierung nicht benötigte Liegenschaften verkaufen müssten. Aufgrund der heutigen Regelung werde auf den allenfalls erzielten Grundstücksgewinnen die Grundstücksgewinnsteuer erhoben, auch wenn das Unternehmen insgesamt im entsprechenden Steuerjahr einen Verlust ausweise. Die bezahlte Grundstücksgewinnsteuer könne zwar aufgrund von § 54 Abs. 1 lit. a StG vom steuerbaren Ertrag einer juristischen Person abgezogen und der Betriebsverlust während den nächsten sieben Steuerjahren vorgetragen werden. Diese Tatsache ändere jedoch nichts an der misslichen Situation, dass ein verlustbringendes Unternehmen trotz eines Gesamtverlusts Steuern auf einem Teilgewinn (Gewinn aus dem Verkauf der Liegenschaft) bezahlen müsse. Der damit verbundene Liquiditätsabfluss sei in einer solchen Situation besonders nachteilig. Das Unternehmen sei mit einer für seine Ertragslage viel zu hohen Gesamtsteuer belastet, was dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widerspreche. Deshalb sollten künftig Unternehmen die betrieblichen Verluste aus der laufenden und aus sieben der laufenden Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren mit allfälligen Grundstücksgewinnen verrechnen können. Damit könne die oben geschilderte Situation vermieden werden. Der anrechenbare Grundstücksgewinn entspreche dem tatsächlich steuerbaren Grundstücksgewinn, der nach den §§ 71 ff. StG zu ermitteln sei. Die Betriebsverlustanrechnung bedeute an sich einen Einbruch in die Ausgestaltung der Grundstücksgewinnsteuer als Objektsteuer und öffne die Grenze zwischen der Einkommens- bzw. der Ertragssteuer und der Grundstücksgewinnsteuer. Damit würden jedoch die negativen Auswirkungen des in unserem Kanton festgelegten monistischen Sys-

tems, nach dem die Grundstückgewinnsteuer sowohl auf Liegenschaftsgewinnen des Privat- als auch des Geschäftsvermögens zu erheben sei, bei den Unternehmen gemildert. Über die Betriebsverlustrückrechnung werde damit die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des gesamten Unternehmens bei der Besteuerung berücksichtigt. Zum Abzug gemäss § 79 Abs. 3 StG seien alle steuerpflichtigen Personen berechtigt, die Grundstücke aus dem Geschäftsvermögen veräusserten. Darunter seien einerseits juristische Personen zu verstehen; andererseits würden unter die berechtigten Personen auch die selbständig erwerbenden natürlichen Personen fallen. Der Betriebsverlust und der damit zu verrechnende Grundstücksgewinn müssten aus ein und derselben Unternehmung stammen. Vor einer Betriebsverlustrückrechnung seien primär allfällige Grundstückverluste nach § 79 Abs. 1 StG anzurechnen. Erst ein allfälliger Grundstücksgewinnssaldo auf einem zum Geschäftsvermögen gehörenden Grundstück werde mit einem in der gleichen Bemessungsperiode erlittenen Betriebsverlust verrechnet. Die erweiterte Verlustrückrechnung nach § 89 bzw. § 57 StG sei sinngemäss anwendbar. Bei Einzelfirmen und Personengesellschaften werde zunächst der Grundstücksgewinn mit dem im gleichen Jahr erzielten Betriebsverlust verrechnet. Verbleibe nach dieser Verrechnung immer noch ein Betriebsverlust, so könne dieser nach den bisher geltenden Regeln mit dem übrigen Einkommen der steuerpflichtigen Personen verrechnet werden (vgl. Landratsvorlage, a.a.O., Ziff. 4.15).

c) Eine grundsätzliche Verrechnung von Verlusten und Gewinnen zwischen den Objekts- und Ertragsteuern ist nach § 79 Abs. 3 StG nicht vorgesehen. Eine summarische Prüfung mittels der vom Bundesgericht angewendeten Auslegungsmethoden (zum Methodenpluralismus vgl. BGE 139 V 358, E. 3.1) führt zu keinem anderen Ergebnis. Wörtlich sieht das Gesetz lediglich den Abzug eines Verlustes aus Geschäftstätigkeit in der Steuerperiode, in der ein Grundstücksgewinn erzielt wurde, vor. Der Wortlaut ist daher nicht auslegungsbedürftig. Systematisch ist § 79 StG bei den Normen der Grundstückgewinnsteuer und nicht bei der Veranlagung der Einkommens- resp. Ertragsteuer angesiedelt. Die in § 79 Abs. 4 erwähnten §§ 57 und 89 StG erhellen die Sachlage nicht. Sinn und Zweck (teleologische Betrachtung) von § 79 Abs. 3 StG ist es, eine Firma im Sanierungsfall nicht über die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit hinausgehend zu besteuern. Historisch ist belegt, dass der Gesetzgeber an Sanierungsfälle gedacht hat. Unter dem Gesichtspunkt der geltungszeitlichen Auslegung stellt diese Norm die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer Gesellschaft in den Vordergrund, womit eine durch die Objektsteuer hohe steuerliche Belastung der Gesellschaft durch die Möglichkeit der Verlustverrechnung aus der Geschäftstätigkeit gemildert werden kann. Schliesslich kann die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer wie weiter oben gesehen gemäss § 120 Abs. 3 StG

zugunsten der Steuerpflichtigen revidiert werden (vgl. StGE vom 22. November 2013, 510 13 37, E. 4b).

d) Geht man davon aus, dass der in der Grundstückgewinnsteuerveranlagung bezifferte Erfolg - sei es ein Verlust oder ein Gewinn - für die Verrechnung massgebend ist, ist festzustellen, dass vorliegend der Verkauf der Grundstücke Verluste zur Folge hatte. Insofern fehlt es an der Voraussetzung eines nach § 79 Abs. 3 StG verrechenbaren Grundstückgewinns (vgl. StGE vom 22. November 2013, 510 13 37, E. 4c). Hinsichtlich der Voraussetzung eines aus der Geschäftstätigkeit resultierenden Verlusts ist festzuhalten, dass die Steuerjahre 2011 und 2012, in welchem die Liegenschaften verkauft worden sind, je mit einem Betriebsverlust abgeschlossen wurden. Die Steuerverwaltung hat demnach die Grundstückverluste mit den in den betreffenden Steuerperioden erwirtschafteten Betriebsverlusten verrechnet, was im Ergebnis zu einer Kürzung letzterer führte. Da diese Art der Verrechnung jedoch weder vom Wortlaut in § 79 Abs. 3 StG gedeckt ist noch Intention des Gesetzgebers war, ist die von der Steuerverwaltung vorgenommene Verrechnung unzulässig.

Der Rekurs erweist sich damit als begründet und ist gutzuheissen.

8. Es bleibt über die Kosten des Rekursverfahrens zu befinden.

a) Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind der Rekurrentin nach § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) keine Verfahrenskosten aufzuerlegen.

b) Nach § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO kann bei Beschwerden in Steuersachen der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Für das Rekursverfahren machte die Vertreterin der Pflichtigen mit Eingabe vom 1. November 2016 eine Parteientschädigung (ohne Hauptverhandlung) in Höhe von Fr. 4'551.60 geltend, welche sich aus einem Honorar in Höhe von Fr. 3'900.-- (26 Stunden à Fr. 150.--), Auslagen in Höhe von Fr. 314.45 und Mehrwertsteuer (MWST) in Höhe von Fr. 337.15 zusammensetzte, was nicht zu bemängeln ist. Für die heutige Hauptverhandlung sind zusätzlich 2 ½ Stunden zu gewähren, so dass sich ein Honorar von Fr. 4'275.-- (28 ½ Stunden à Fr. 150.--) ergibt. Zuzüglich Auslagen in Höhe von

Fr. 314.45 und MWST in Höhe von Fr. 367.15 beläuft sich die Parteientschädigung demnach auf Fr. 4'956.60.

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen und die Verfügungen der Grundstückgewinnsteuer Nr. 11/3159 vom 14. April 2014 (ersetzt Verfügung vom 30. Januar 2012) sowie Nr. 12/2807 vom 14. April 2014 (ersetzt Verfügung vom 10. Dezember 2012) werden aufgehoben.
2. Es werden keine Kosten erhoben. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 500.-- wird der Rekurrentin zurückerstattet.
3. Die Steuerverwaltung hat der Rekurrentin eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 4'956.60 (inkl. Auslagen und MWST) zu bezahlen.
4. Mitteilung an die Vertreterin, für sich und zhd. der Rekurrentin (2) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).