



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

vom 14. Oktober 2020 (810 20 120)

Steuern und Kausalabgaben

Verlustverrechnung

Besetzung Vizepräsident Daniel Ivanov, Kantonsrichter Hans Furer, Daniel Häring, Niklaus Ruckstuhl, Stefan Schulthess, Gerichtsschreiber Martin Michel

Beteiligte **A.**____, Beschwerdeführerin,
vertreten durch PricewaterhouseCoopers AG

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft
(Abteilung Steuergericht), Beschwerdegegner**

**Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft,
Beschwerdegegnerin**

Einwohnergemeinde B.____, Beigeladene

Betreff Staats- und Gemeindesteuer 2013
(Urteil des Steuer- und Enteignungsgerichts, Abteilung Steuergericht
vom 1. November 2019)

A. Die am 27. März 2007 in das Handelsregister des Kantons Basel-Landschaft eingetragene A.____ hat ihren statutarischen Sitz in B.____ und ist Teil einer multinationalen Gruppe mit Hauptsitz in den USA. Sie bezweckt die Herstellung, den Handel und Vertrieb von pharmazeutischen Produkten aller Art. Die A.____ befand sich von 2007 bis 2012 in einer wirtschaftlich schwierigen Lage und wies in den Steuererklärungen folgende Ergebnisse aus:

	Staats- und Gemeindesteuer	DBG
Geschäftsjahr 2007	-1'822'972.00	-1'822'972.00
Geschäftsjahr 2008	-2'026'266.00	-2'026'266.00
Geschäftsjahr 2009	-2'368'367.00	-2'368'367.00
Geschäftsjahr 2010	-5'035'235.00	-5'035'235.00
Geschäftsjahr 2011	-7'526'506.00	-634'106.00
Geschäftsjahr 2012	5'028'918.00	9'858'646.00
Summe Vorjahresverluste (Steuererklärung 2013)	-13'750'428.00	-2'028'300.00
Geschäftsjahr 2013	2'148'383.00	2'148'383.00

B. Aufgrund des schlechten Geschäftsgangs und des Bedarfs an liquiden Mitteln veräusserte die A.____ im Jahr 2011 die Parzelle Nr. XX, Grundbuch [GB] B.____, und im Jahr 2012 die Parzelle Nr. YY, GB B.____, als "Sale-and-lease-back-Geschäfte". Mit Grundstückgewinnsteuerveranlagung vom 30. Januar 2012 resultierte in Bezug auf den Verkauf der Parzelle Nr. XX aufgrund des von der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft herangezogenen "Verkehrswerts vor zwanzig Jahren" kein Grundstückgewinn (bzw. ein Verlust in der Höhe von Fr. -7'172'585.--) und somit eine Nullveranlagung. Betreffend den Verkauf der Parzelle Nr. YY veranlagte die Steuerverwaltung Basel-Landschaft mit Verfügung vom 10. Dezember 2012 ebenfalls einen Grundstückgewinn von Fr. 0.--.

C. Am 14. April 2014 erliess die Steuerverwaltung in Bezug auf die zwei erwähnten Grundstücksverkäufe zwei neue Grundstückgewinnsteuerveranlagungen, die die Veranlagungen vom 30. Januar 2012 und vom 10. Dezember 2012 ersetzen sollten. Dabei wurde in Bezug auf den Verkauf der Parzelle Nr. XX zum aus dem Verkauf resultierenden Verlust in der Höhe von Fr. -7'172'585.-- der Betriebsverlust des Geschäftsjahres 2011 in der Höhe von Fr. -6'892'400.-- angerechnet. In Bezug auf den Verkauf der Parzelle Nr. YY wurde neu der Betriebsverlust des Geschäftsjahres 2012 in der Höhe von Fr. -4'403'507.-- angerechnet. Diese am 14. April 2014 erlassenen Verfügungen hob das Steuer- und Enteignungsgericht, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), auf Rekurs der A.____ hin mit Urteil vom 2. Dezember 2016 (Verfahrensnummer 510 16 58) auf.

D. Im Rahmen dieses Rekursverfahrens erkannte die Steuerverwaltung, dass beide Grundstückgewinnsteuerveranlagungen vom 30. Januar 2012 und vom 10. Dezember 2012 –

zu Gunsten der A.____ – fehlerhaft gewesen waren. In Bezug auf die Parzelle Nr. XX hatte die Steuerverwaltung bei der Bestimmung des Erwerbspreises – in der irrtümlichen Annahme, der Erwerb der Liegenschaft sei mehr als 20 Jahre zurückgelegen – gestützt auf § 77 Abs. 3 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 auf den Verkehrswert vor 20 Jahren abgestellt, obwohl die A.____ die Parzelle erst am 22. Juni 2007 erworben hatte. Im Fall der Parzelle YY hatte die Steuerverwaltung den Erwerbspreis von drei Parzellen eingesetzt, obwohl nur eine Parzelle verkauft worden war. Daher wurden anstelle von Grundstücksgewinnen Verluste ausgewiesen.

E. Am 28. März 2019 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft die A.____ für die Staats- und Gemeindesteuer 2013 unter Anrechnung von Vorjahresverlusten in der Höhe von Fr. -2'028'300.-- zu einem steuerbaren Ertrag von Fr. 120'083.--. In der Begründung führte die Steuerverwaltung aus, die Verlustverrechnung bei der Staats- und Gemeindesteuer entspreche der Verlustverrechnung bei der direkten Bundessteuer.

F. Die von der A.____, vertreten durch die PricewaterhouseCoopers AG, dagegen erhobene Einsprache blieb erfolglos (Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 7. Juni 2019).

G. Den von der Steuerpflichtigen gegen den Einspracheentscheid vom 7. Juni 2019 erhobenen Rekurs wies das Steuergericht mit Urteil vom 1. November 2019 ab, soweit es darauf eintrat.

H. Mit Eingabe vom 16. April 2020 erhebt die A.____, weiterhin vertreten durch die PricewaterhouseCoopers AG, Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), mit den Anträgen, es sei festzustellen, dass die Verluste von insgesamt Fr. -11'295'970.-- in der Sphäre der Gewinnsteuern verbleiben, es sei der per 1. Januar 2013 verrechenbare Verlustvortrag für Staats- und Gemeindesteuerzwecke 2013 auf Fr. -13'324'270.-- festzulegen und sie sei per 31. Dezember 2013 mit einem satzbestimmenden Ertrag bzw. im Kanton Basel-Landschaft steuerbaren Ertrag von Fr. -11'175'887.-- (Verlust) resp. (wenn die Höhe der Verluste nicht veranlagt werden sollte) mit einem Steuerbetrag von Fr. 0.-- (und einer Feststellung von verrechenbaren Verlusten von Fr. -11'175'887.--) zu veranlagern. Eventualiter sei die Steuerverwaltung im Falle einer Beschwerdeabweisung anzuweisen, den satzbestimmenden Ertrag und im Kanton Basel-Landschaft steuerbaren Ertrag von Fr. 120'083.-- um die darauf geschuldete Steuer zu reduzieren. Analog sei das steuerbare Kapital entsprechend zu kürzen.

I. Mit Vernehmlassung vom 14. Mai 2020 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung der Beschwerde.

J. Das Steuergericht schliesst mit Vernehmlassung vom 27. Mai 2020 unter Verweis auf die Erwägungen im angefochtenen Urteil auf Abweisung der Beschwerde.

K. Die Gemeinde B.____ beantragt mit Vernehmlassung vom 28. Mai 2020, die Beschwerde sei abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden könne.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung** :

1.1 Gemäss § 131 Abs. 1 StG können Entscheide des Steuergerichts mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde beim Kantonsgericht angefochten werden. Dem Begehren der Beschwerdeführerin um Aufhebung der Gewinnsteuerveranlagung wurde im vorinstanzlichen Urteil nicht entsprochen, weshalb sie insoweit ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung hat (§ 47 Abs. 1 lit. a des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO] vom 16. Dezember 1993) und zur Beschwerdeführung legitimiert ist. Da auch die weiteren formellen Voraussetzungen erfüllt sind, ist – unter Vorbehalt der nachfolgenden Erwägungen – auf die Beschwerde einzutreten.

1.2 Die Beschwerdeführerin beantragt zusätzlich, es sei festzustellen, dass die Verluste von gesamthaft Fr. -11'295'970.-- in der Sphäre der Gewinnsteuer verbleiben, und es sei der per 1. Januar 2013 verrechenbare Verlustvortrag für Staats- und Gemeindesteuerzwecke auf Fr. -13'324'270.-- festzulegen/festzustellen. Sie macht geltend, das bisherige langwierige Verfahren zeige auf, dass sie ein grosses Feststellungsinteresse daran habe, die beantragten Verluste/Verlustvorträge klar zu bestimmen, sodass die weiteren Veranlagungen ohne diesbezügliche Unsicherheiten zügig vorgenommen werden könnten.

1.3 Feststellungsverfügungen/-entscheide werden im Recht der direkten Steuern nur ausnahmsweise zugelassen, wenn die subjektive Steuerpflicht oder der Veranlagungsort umstritten ist (vgl. BGE 126 II 514 E. 3d; BGE 121 II 473 E. 2d). Demgegenüber fehlt es einer steuerpflichtigen Person im Falle einer Nullveranlagung praxismässig an einem Feststellungs- oder einem andersartigen Rechtsschutzinteresse (BGE 140 I 114 E. 2.4.1 mit Hinweisen; MADELEINE SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, 2019, S. 255 f.). Das gilt selbst dann, wenn sich eine Nullveranlagung beim Reingewinn aufgrund einer Verlustverrechnung ergibt und sich der Steuerpflichtige gegen die Berechnung des Verlustvortrages wendet, wie das Bundesgericht wiederholt erkannt hat (vgl. dazu Urteile des Bundesgerichts 2C_253/2014 vom 11. Dezember 2014 E. 3.2; 2C_91/2012 vom 17. August 2012 E. 1.3.3, in: SteuerRevue [StR] 68/2013 S. 158; 2C_645/2011 vom 12. März 2012 E. 3.4, in: Der Steuerentscheid [StE] 2012 B 72.19 Nr. 15; je mit weiteren Hinweisen).

1.4 Die Legitimation zur verwaltungsgerichtlichen Beschwerde setzt ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Entscheids voraus (§ 47 Abs. 1 lit. a VPO). Ergibt sich aufgrund der Verlustverrechnung nach Art. 25 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 bzw. § 57 Abs. 1 StG eine Nullveranlagung, fehlt es der steuerpflichtigen Person der zitierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung entsprechend auch vor den kantonalen Gerichten an einem Feststellungs- oder einem andersartigen Rechtsschutzinteresse, welches sie zur Anfechtung des Entscheids berechtigen könnte. Die Höhe des für die Nachfolgeperiode massgebenden verbleibenden Verlustvortrags wäre in der Nachfolgeperiode zu prüfen (BGE 140 I 114 E. 2.4.1 mit Hinweisen). Soweit die Beschwerdeführerin somit über die Gewinn-

veranlagung mit Null hinaus die Feststellung eines verrechenbaren Verlustvortrags beantragt, kann auf die Beschwerde mangels eines schutzwürdigen Interesses nicht eingetreten werden.

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

3.1 Die Vorinstanz führte im angefochtenen Entscheid aus, sie habe in ihrem Urteil vom 2. Dezember 2016 (vgl. vorne Sachverhalt lit. C) die um die Betriebsverluste ergänzten Grundstückgewinnsteuerveranlagungen vom 14. April 2014 aufgehoben. Die ursprünglichen Grundstückgewinnsteuerveranlagungen vom 30. Januar 2012 bzw. 10. Dezember 2012 seien jedoch weiterhin materiell fehlerhaft. Diese Veranlagungsfehler dürften bei der Festlegung der Gewinnsteuern nicht perpetuiert werden. Soweit die Beschwerdeführerin die Anpassung der Veranlagung gemäss dem Urteil vom 2. Dezember 2016 verlange, sei darauf hinzuweisen, dass sich die Rechtslage aufgrund des Urteils des Bundesgerichts 2C_230/2017 vom 26. Januar 2018 (publ. in: StE 2018 B 44.13.7 Nr. 29 und StR 73/2018 S. 606) verändert habe. Weiter führte die Vorinstanz aus, sie habe sich im damaligen Urteil lediglich mit den rektifizierten Veranlagungen aus dem Jahre 2014 auseinandergesetzt und diese aufgehoben. Nicht Gegenstand des damaligen Urteils seien die ursprünglichen (fehlerhaften) Veranlagungen aus dem Jahre 2012 gewesen.

3.2 Die Beschwerdeführerin macht geltend, es liege in der vorliegend strittigen Frage eine abgeurteilte Sache ("res iudicata") vor. Materielle Rechtskraft liege vor, wenn der streitige Anspruch mit einem schon rechtskräftig beurteilten Anspruch identisch sei. Dies treffe zu, falls der Anspruch dem Richter aus demselben Rechtsgrund und gestützt auf denselben Sachverhalt zur Beurteilung unterbreitet werde. Im Grundstückgewinnsteuerverfahren sei es um die unrechtmässige Betriebsverlustverrechnung bei der Grundstückgewinnsteuer gegangen. Die Vorinstanz habe mit Urteil vom 2. Dezember 2016 festgestellt, dass kein Rechtsgrund gegeben gewesen sei, um auf die rechtskräftigen Grundstückgewinnsteuerveranlagungen aus dem Jahr 2012 zurückzukommen, und dementsprechend die operativen Verluste nicht an die Grundstückgewinnsteuer anzurechnen seien. Daraus folge, dass die operativen Verluste – wie sie in der Steuererklärung 2012 deklariert worden seien – nur bei der Gewinnsteuer hätten verbleiben können. Andernfalls würden die Verluste ins "Leere" fallen. Diese Verluste seien aufgrund der im Steuerrecht geltenden Verlustverrechnungsregeln auf die nachfolgende Steuerperiode vorzutragen, und zwar im vom Steuergericht rechtskräftig entschiedenen Umfang. Weiter sei darauf hinzuweisen, dass bei einer Gerichtsentscheid das Urteilsdispositiv in Rechtskraft erwachse. Da im Urteil des Steuergerichts vom 2. Dezember 2016 unter Ziff. 1 festgehalten worden sei, "Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen...", sei auch die Erwägung, in der über den Verbleib der operativen Verluste bei der Gewinnsteuer geurteilt worden sei, in Rechtskraft erwachsen.

3.3 Sobald eine Veranlagung nicht mehr mit einem ordentlichen Rechtsmittel angefochten werden kann, erwächst sie in Rechtskraft. Mit der formellen Rechtskraft (Unanfechtbarkeit) tritt auch die materielle Rechtskraft (Rechtsbeständigkeit) ein. Damit wird die Veranlagung der geschuldeten Steuer sowohl für den Steuerpflichtigen als auch das Gemeinwesen verbindlich, und

zwar unabhängig davon, ob sie materiell richtig ist oder nicht. Dies ist ein Gebot der Rechtssicherheit (MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA/MICHAEL BEUSCH/SILVIA HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Auflage, 2018, S. 407). Zu beachten ist indes, dass sich bei periodisch erhobenen direkten Steuern die Rechtsbeständigkeit der Veranlagungsverfügungen resp. die materielle Rechtskraft der Entscheide nur auf das Dispositiv, nicht aber auf dessen Begründung erstrecken kann. Bei einem Veranlagungsentscheid wird demnach nur die im Dispositiv vorgenommene Festsetzung der Steuerfaktoren rechtskräftig (BGE 140 I 114 E. 2.4.2 f.; Urteil des Bundesgerichts 2C_514/2017 vom 13. Dezember 2017 E. 2.3.1. ff.; MARTIN E. LOOSER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, StHG, 3. Auflage, 2017, Vor Art. 51-53a StHG N 3). Die Erwägungen, worauf die Festsetzungen beruhen, und die der Veranlagungsverfügung resp. den Rechtsmittelentscheiden zugrundeliegende Tatsachen- oder Rechtslage haben lediglich die Bedeutung von Motiven (BGE 140 I 114 E. 2.4.3). Diese nehmen an der materiellen Rechtskraft der Entscheidung für sich allein grundsätzlich nicht teil. Sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage können im Rahmen der Beurteilung eines anderen Steuerjahrs vollumfänglich überprüft und – sofern erforderlich – abweichend gewürdigt werden (BGE 140 I 114 E. 2.4.2 und 2.4.3 mit Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts 2C_973/2012 vom 4. Oktober 2013 E. 4.2, in: StR 69/2014 S. 65; ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, a.a.O., S. 408; MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, StHG, 3. Auflage, 2017, Art. 46 StHG N 4). Hat eine juristische Person in der Bemessungsperiode einen Verlust erlitten, so lautet die entsprechende Veranlagung auf 0 Franken. In Rechtskraft erwächst somit bloss diese Zahl 0. Dagegen wird die Festsetzung des vortragbaren Verlustes von der Rechtskraft nicht erfasst und kann dementsprechend in den nachfolgenden Veranlagungen erneut überprüft werden (LOOSER, a.a.O., Vor Art. 51-53a StHG N 3; HUBERTUS LUDWIG, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 2004, § 57 StG N 2). Lediglich ausnahmsweise können die Erwägungen an der Rechtskraft teilhaben, wenn sich das Dispositiv explizit darauf bezieht (ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, a.a.O., S. 408). Dies ist etwa bei Rückweisungsentscheiden der Fall, in denen der unteren Instanz unter Verweis auf die Erwägungen konkrete Anweisungen erteilt werden. Diesfalls nehmen die Erwägungen insoweit an der (möglichen) Rechtskraft des Dispositivs teil, als darin auf sie verwiesen wird (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_1236/2012 vom 20. Juni 2013 E. 1.2 mit Hinweisen).

3.4 In Bezug auf die Grundstückgewinnsteuerveranlagungen betreffend die Verkäufe der Parzellen Nr. XX und YY, GB B.____, ist entscheidend, dass die Steuerverwaltung bei den Veranlagungen zum Schluss gekommen war, die Beschwerdeführerin habe keinen steuerbaren Grundstückgewinn realisiert und müsse dementsprechend keine Grundstückgewinnsteuern in den Jahren 2011 und 2012 bezahlen. Dies führte unbestrittenermassen jeweils zu Nullveranlagungen. Bei den Grundstückgewinnsteuerveranlagungen ist somit bloss die Zahl 0 in Rechtskraft erwachsen. Daran vermag auch die vom Steuergericht im Dispositiv des Urteils vom 2. Dezember 2016 verwendete Formulierung "Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen..." nichts zu ändern, zumal damit offensichtlich keine verbindlichen Anweisungen erteilt wurden bzw. werden konnten. Der Argumentation der Beschwerdeführerin, das Steuergericht

habe im Urteil vom 2. Dezember 2016 rechtskräftig über den Verbleib der operativen Verluste bei der Gewinnsteuer geurteilt, kann daher nicht gefolgt werden.

4.1 Strittig ist weiter, ob die Vorinstanzen zu Recht davon ausgegangen sind, dass im vorliegenden Fall – gleich wie im vom Bundesgericht im Urteil 2C_230/2017 vom 26. Januar 2018, in: StE 2018 B 44.13.7 Nr. 29 und StR 73/2018 S. 606, entschiedenen Fall – eine Berücksichtigung des aus den Grundstückgewinnsteuerveranlagungen resultierenden "Verlustes" bei der Gewinnsteuer 2013 unzulässig sei.

4.2 Die Vorinstanz kam diesbezüglich zum Schluss, dass im vorliegenden Fall gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung die geltend gemachten Verluste von Fr. -11'295'970.-- nicht mit dem Betriebsgewinn verrechnet werden könnten resp. eine Rückübertragung (aus der Sphäre der Grundstückgewinnsteuer in jene der Gewinnsteuer) der nicht verrechneten Verlustvorträge nicht möglich sei. Wie im damals vom Bundesgericht entschiedenen Fall stelle der verbleibende Restbetrag unter Zugrundelegung des Massgeblichkeitsprinzips keinen Verlust (bzw. einen künstlichen Verlust) dar. Im Rahmen der Gewinnsteuer müsse vom nach den für die Gewinnsteuer massgeblichen Regeln ermittelten Grundstückgewinn ausgegangen werden und nicht vom Verlust, der auf dem im Rahmen der Grundstückgewinnsteuerberechnung herangezogenen Ersatzwert vor 20 Jahren basiere. Das schliesse eine Verrechnung des bei der Grundstückgewinnsteuer noch nicht berücksichtigten Restbetrags aus.

4.3 Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, vorliegend gehe es um operative Verlustvorträge in der Höhe von Fr. -11'295'970.--. Dieser Betrag entspreche der Differenz zwischen dem in der Steuererklärung deklarierten Verlustvortrag von Fr. -13'324'270.-- und den in der Gewinnsteuerveranlagung 2013 berücksichtigten Vorjahresverlusten von Fr. -2'028'300.--, was zu einem steuerbaren Betriebsgewinn betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2013 von Fr. 120'083.-- geführt habe. Die Vorinstanzen würden sich in ihren Entscheiden auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_230/2017 vom 26. Januar 2018 beziehen. Vor dem Hintergrund der vorliegenden Prozessgeschichte könne dieser Entscheid jedoch nicht präjudiziell sein. Auch sei die Sachlage mit dem vorliegenden Verfahren nicht vergleichbar, da die Grundstückgewinnsteuerveranlagungen basierend auf dem Urteil des Steuergerichts vom 2. Dezember 2016 formell und materiell rechtskräftig geworden seien. Folglich müsse ein operativer Verlust, der bei der Grundstückgewinnsteuer aufgrund formeller und materieller Rechtskraft nicht angerechnet werden könne – da er nicht ins "Leere" fallen könne – zwingend bei der Gewinnsteuer verbleiben. Da die Grundstückgewinnsteuer und die Gewinnsteuer betreffend die strittige Verlustverrechnung eng zusammenhängen würden, sei keine andere Lösung plausibel und sachgerecht.

4.4 Die Steuerverwaltung hält dem entgegen, die Beschwerdeführerin wolle einen theoretisch noch nicht verrechneten, künstlich herbeigeschaffenen Verlust von Fr. -11'295'970.-- aus der damaligen – leider offensichtlich fehlerhaften – Grundstückgewinnsteuerveranlagung in die ordentliche Gewinnsteuerveranlagung übertragen. Dies würde gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung in seiner Konsequenz Bundesrecht verletzen und sei demzufolge nicht möglich; sei dies nun aufgrund eines hypothetischen Ersatzwertes (Verkehrswert vor 20 Jahren) oder aber – wie im vorliegenden Fall – wegen einer vollends irrtümlichen Berechnung der

Gestehungskosten bei der Grundstückgewinnsteuer. Ein solcher Verlustrücktrag eines entweder künstlich kreierten oder eines fehlerbedingten Verlusts in die ordentliche Gewinnsteuer einer juristischen Person widerspreche dem Massgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz im Steuerrecht und damit offensichtlich auch der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

4.5.1 Gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG unterliegen Gewinne, die sich bei der Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks sowie Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt, der Grundstückgewinnsteuer. Aufgrund von Art. 2 Abs. 1 lit. d und Art. 12 StHG sind die Kantone verpflichtet, eine Grundstückgewinnsteuer zu erheben und somit Mehrwerte, die bei einer Veräusserung von Grundstücken realisiert werden (Kapitalgewinne), zu besteuern. Es ist den Kantonen aber freigestellt, ob sie die Grundstückgewinne nach dem sog. dualistischen oder St. Galler-System oder nach dem sog. monistischen oder Zürcher-System besteuern wollen (vgl. FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, 2013, Vorbemerkungen zu §§ 216-226a N 1 ff.; BGE 131 II 722 E. 2.1 mit Hinweisen). Die Besteuerung der Grundstückgewinne ist in den Kantonen daher nicht einheitlich: Entweder werden diese Gewinne alle mit einer besonderen Wertzuwachs- oder Grundstückgewinnsteuer erfasst (als Objektsteuer); dabei wird nicht unterschieden, ob das veräusserte Grundstück dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen des Veräusserers zugehört (monistisches System). Oder dann unterliegen nur Grundstückgewinne des Privatvermögens dieser Steuer, solche des Geschäftsvermögens werden der ordentlichen Einkommens- oder Gewinnsteuer unterstellt (als Subjektsteuer; dualistisches System). Das StHG folgt in seinem Grundsatz dem dualistischen System, es erlaubt aber auch, dass nach dem monistischen System geschäftliche und private Grundstückgewinne einer Grundstückgewinnsteuer unterworfen werden (Art. 12 Abs. 4 StHG; BGE 131 II 722 E. 2.1 mit Hinweisen). Das StHG führt die massgeblichen Rechtsbegriffe – "Erlös", "Anlagekosten" und "Ersatzwert" – nicht näher aus und überlässt daher den Kantonen insofern bei der Umschreibung des steuerbaren Gewinns einen, wenn auch eingeschränkten Gestaltungsspielraum (BGE 143 II 382 E. 3.1 mit Hinweisen). Ebenso enthält das StHG keine spezifischen Normen betreffend allfällige Verlustverrechnungen (vgl. BERNHARD ZWAHLEN/NATALIE NYFFENEGGER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, StHG, 3. Auflage, 2017, Art. 12 StHG N 2). Die Kantone haben aber nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bei der Umschreibung des Steuerobjekts und dessen Bemessung den harmonisierungsrechtlichen Rahmen zu beachten. Entsprechend wird der Gestaltungsspielraum eingeschränkt, besonders mit Blick darauf, dass Grundstückgewinn- und Einkommens- beziehungsweise Gewinnsteuer eng miteinander verbunden sind (vgl. BGE 143 II 382 E. 4.1 mit Hinweisen).

4.5.2 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, § 71 StG N 2 ff.). Die basellandschaftliche Grundstückgewinnsteuer

(§§ 71 ff. StG) erfasst einheitlich sowohl private als auch geschäftliche Grundstücksgewinne. Sie nimmt die bei der Veräusserung von Geschäftsvermögen erzielten Grundstücksgewinne von der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer aus (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_230/2017 vom 26. Januar 2018 E. 2.1.2, in: StE 2018 B 44.13.7 Nr. 29 und StR 73/2018 S. 606). Der Grundstücksgewinn 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 innerhalb eines Jahres ergeben, werden zusammengerechnet (§ 79 Abs. 1 StG). Gewinne, die aufgrund einer durchgeführten Enteignung oder aus Veräusserung wegen drohender Enteignung erzielt werden, sind hiervon ausgenommen (§ 79 Abs. 2 StG). 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 (§ 79 Abs. 3 StG). Die Bestimmungen über die Verlustverrechnung bei der Einkommens- und Ertragssteuer (§§ 89 und 57 StG) sind gemäss § 79 Abs. 4 StG sinngemäss anwendbar.

4.5.3 In seiner neueren Praxis hat das Bundesgericht mehrfach den Freiraum der kantonalen Gesetzgebung in freier Kognition auf die horizontale und vertikale Harmonisierungsfunktion des StHG hin überprüft und dadurch eine höchstrichterliche materielle Harmonisierung eingeleitet (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_198/2016 vom 20. Juli 2016 E. 3.2 f. und 2C_583/2014 vom 9. Februar 2015 E. 1.2 je mit Hinweisen; BGE 130 II 202 E. 1 ff. mit Hinweisen). Damit haben die kantonalen Gesetzgebungskompetenzen im Rahmen der direkten Steuern Einschränkungen resp. Leitlinien erhalten (vgl. ZWAHLEN/NYFFENEGGER, a.a.O., Art. 12 StHG N 2a). Mit Urteil 2C_230/2017 vom 26. Januar 2018 hielt das Bundesgericht fest, dass der Kanton Basel-Landschaft bei der Bestimmung des Grundstücksgewinns als Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und den Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) bei einem mehr als 20 Jahre zurückliegenden Erwerb anstelle des Erwerbspreises als Ersatzwert auf den Verkehrswert vor 20 Jahren abstellt, sofern kein höherer Erwerbspreis nachweisbar ist (§ 77 Abs. 2 StG), und dass sich diese Regelung zugunsten der steuerpflichtigen Person auswirkt, da der Verkehrswert vor 20 Jahren in der Regel höher als der tatsächliche Erwerbspreis ist (Urteil des Bundesgerichts 2C_230/2017 vom 26. Januar 2018 E. 2.2.3, in: StE 2018 B 44.13.7 Nr. 29 und StR 73/2018 S. 606; WENK, a.a.O., § 77 N 7). Weiter ergibt sich aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, dass die Verrechnung von Geschäftsverlusten mit dem Grundstücksgewinn dem Wesen der Grundstücksgewinnsteuer als Objektsteuer grundsätzlich fremd ist (Urteil des Bundesgerichts 2C_230/2017 vom 26. Januar 2018 E. 2.3, in: StE 2018 B 44.13.7 Nr. 29 und StR 73/2018 S. 606, mit Verweis auf BGE 139 II 373 E. 3.5) und es deswegen nicht sachgerecht ist, im Rahmen einer allfälligen Rückübertragung des noch nicht vollumfänglich konsumierten Verlustvortrags in die Sphäre der Gewinnsteuer darauf abzustellen, wie die Berechnung bei der Grundstücksgewinnsteuer vorgenommen worden ist (Urteil des Bundesgerichts 2C_230/2017 vom 26. Januar 2018 E. 2.4 in:

StE 2018 B 44.13.7 Nr. 29 und StR 73/2018 S. 606). Vielmehr ist, da gemäss Art. 24 Abs. 1 StHG der gesamte Reingewinn der Gewinnsteuer unterliegt und diese Bestimmung als Grundlage somit auf das Ergebnis der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung (mit steuerrechtlichen Korrekturen) abstellt, im Fall der Rückübertragung bei dem nach den Regeln des Handelsrechts ermittelten Grundstücksgewinn anzusetzen (Urteil des Bundesgerichts 2C_230/2017 vom 26. Januar 2018 E. 2.4.1, in: StE 2018 B 44.13.7 Nr. 29 und StR 73/2018 S. 606).

4.6 Soweit die Beschwerdeführerin geltend macht, die erwähnte bundesgerichtliche Rechtsprechung sei im vorliegenden Fall nicht einschlägig, kann ihr nicht gefolgt werden. Vielmehr haben im vorliegenden Fall die fehlerbehafteten Grundstücksgewinnsteuerveranlagungen zu einem "künstlichen kreierten" bzw. "fehlerbedingen" Verlust geführt, der unter Zugrundelegung des Massgeblichkeitsprinzips keinen Verlust darstellt und demgemäss nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht zur Verrechnung zugelassen werden kann. Demgemäss ist nicht zu beanstanden, dass die Steuerverwaltung die Gewinnberechnung bzw. Verlustverrechnung bei der Staats- und Gemeindesteuer entsprechend derjenigen bei der direkten Bundessteuer vorgenommen hat. Der veranlagte Gewinn deckt sich somit – wie die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung zutreffend ausführt – mit demjenigen bei der direkten Bundessteuer, womit gewährleistet ist, dass das bei der Gewinnsteuer geltende Massgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz eingehalten wird. Die Beschwerde ist auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

5.1 Für den Fall der Abweisung der Beschwerde macht die Beschwerdeführerin eventualiter geltend, dass sie für die Steuerperioden 2013 bis 2018 keine Steuerrückstellungen für die kantonalen und kommunalen Gewinnsteuern verbucht habe, da sie aufgrund des vortragbaren Verlustes von Fr. -11'295'970.-- nicht damit habe rechnen müssen, überhaupt eine Steuerlast tragen zu müssen. Sollte sie im vorliegenden Verfahren unterliegen, so sei die Steuerverwaltung anzuweisen, ihr die im Gesetz vorgesehenen Abzüge zu gewähren und den satzbestimmenden bzw. steuerbaren Ertrag von Fr. 120'083.-- um den darauf anfallenden Steuerbetrag zu reduzieren. Analog sei das steuerbare Kapital entsprechend zu kürzen.

5.2 Juristische Personen können entrichtete eidgenössische, kantonale und kommunale Steuern als geschäftsmässig begründeten Aufwand von ihrem steuerbaren Gewinn in Abzug bringen (Art. 25 Abs. 1 lit. a StHG; § 54 Abs. 1 lit. a StG). Soweit die entsprechenden Steuern in einem Geschäftsjahr noch nicht entrichtet wurden, sind Rückstellungen zu bilden (SIMONEK, a.a.O., S. 197). Rückstellungen sind Fremdkapitalposten, die der Deckung von künftigen, gegenleistungslosen Geld-, Güter- oder Leistungsabgängen dienen, die zwar bereits verursacht, aber betragsmässig noch nicht genau bekannt sind. Mit einer Rückstellung wird der laufenden Geschäftsperiode also ein tatsächlich oder zumindest wahrscheinlich verursachter, in seiner Höhe aber noch nicht genau bekannter Aufwand oder Verlust, der erst in einer späteren Periode geldmässig verwirklicht wird, gewinnmindernd angerechnet. Rückstellungen sind beispielsweise zu tätigen für Garantieleistungen, Bürgschaftsverpflichtungen oder Prozessrisiken. Rückstellungen sind jährlich den erwarteten Risiken anzupassen; soweit sie nicht mehr geschäftsmässig begründet sind, müssen sie erfolgswirksam aufgelöst werden. Andernfalls entstehen stille Reserven; Rückstellungen, mit deren Beanspruchung nicht ernstlich zu rechnen

ist, kommt materiell Reservencharakter zu (MARKUS REICH, Steuerrecht, 3. Auflage, 2020, S. 398). Betriebswirtschaftlich und handelsrechtlich allgemein anerkannt ist, dass für geschuldete Steuern schon vor der Veranlagung Rückstellungen oder passive Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden müssen. Je nach Wahrscheinlichkeit ist am Tag der Bilanzerstellung die Höhe der erforderlichen Rückstellung abzuschätzen (BGE 141 II 83 E. 5.1). Die Steuerrückstellung muss im Rahmen des Veranlagungsverfahrens angepasst werden, wenn sich zeigt, dass diese aufgrund der von den Steuerbehörden vorgenommenen steuerrechtlichen Korrekturen, bspw. wegen eines korrigierten geschäftsmässig nicht begründeten Aufwandes, zu niedrig bemessen ist. Die Anpassung der Steuerrückstellung stützt sich in diesem Fall unmittelbar auf die von den Steuerbehörden herangezogenen steuerrechtlichen Korrekturvorschriften und ist von den Steuerbehörden von Amtes wegen vorzunehmen (BGE 141 II 83 E. 5.3 ff.; SIMONEK, a.a.O., S. 198).

5.3 Der Beilage "Balance Sheet" zur Steuererklärung 2013 ist zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin unter dem Titel "accrued tax liabilities" per 31. Dezember 2013 eine Steuerrückstellung in Höhe von Fr. 65'018.-- gebildet hat. Die direkte Bundessteuer für die Steuerperiode 2013 beläuft sich auf Fr. 10'207.05, die veranlagte Staats- und Gemeindesteuer 2013 auf Fr. 17'065.70 und die Kirchensteuer auf Fr. 853.30. Der Gesamtbetrag für die vorgenannten direkten Steuern beläuft sich folglich auf Fr. 28'126.05. Die Steuerrückstellung in der Höhe von Fr. 65'018.-- deckt die vorgenannten Steuerforderungen ohne weiteres ab, weshalb keine zusätzliche Steuerrückstellung erforderlich ist. Folglich ist auch das Eventualbegehren abzuweisen.

6. Dies führt zur vollumfänglichen Abweisung der Beschwerde, soweit darauf eingetreten werden kann.

7. 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 Fr. 1'800.-- der unterlegenen Beschwerdeführerin aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'800.-- zu verrechnen. Ausgangsgemäss sind die Parteikosten wettzuschlagen (§ 21 VPO).

Demgemäss wird **erkannt** :

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'800.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'800.-- verrechnet.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiber