

# Grundstückgewinnsteuer

## Verlustverrechnung

### Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 10. Dezember 1999

*Die in den Bereich der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer fallenden Verluste aus dem Betrieb einer Unternehmung können nicht mit dem der Grundstückgewinnsteuer unterliegenden Gewinn aus der Veräusserung einer Liegenschaft verrechnet werden. Diese Regel verstösst nicht gegen Harmonisierungsrecht.*

#### *I. Sachverhalt*

Die F. AG in Liq. hat mit Kaufvertrag vom 25. Oktober 1995 (Nachtrag vom 15./16. Januar 1996) die Liegenschaft S.-Weg 38 in Basel an I. zum Preis von Fr. 1'545'000.– verkauft. In ihrer Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer vom 20. Juni 1996 hat die F. AG in Liq. einen Grundstückgewinn in Höhe von Fr. 326'965.– (Veräusserungserlös von Fr. 1'471'826.– abzüglich Einstandswert von Fr. 1'144'861.–) deklariert. In der der F. AG in Liq. mit Datum vom 12. August 1996 eröffneten Steuerveranlagung wurde, nachdem ihre Deklaration zu keinen Korrekturen Anlass gegeben hatte, der steuerbare Grundstückgewinn unter Berücksichtigung des Besitzdauerabzugs auf Fr. 184'698.50 festgelegt. Eine gegen diese Steuerveranlagung erhobene Einsprache an die Steuerverwaltung blieb erfolglos, worauf die F. in Liq. an die Steuerrekurskommission gelangte, welche jedoch den betreffenden Rekurs mit Entscheid vom 29. April 1999 abwies.

Hiergegen hat die F. AG in Liq. rechtzeitig Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben, mit welchem sie sinngemäss die Aufhebung des angefochtenen Entscheids der Steuerrekurskommission und die Rückweisung der Sache an die Verwaltung zur Neuveranlagung der Grundstückgewinnsteuer unter Anrechnung ihrer Betriebsverluste von Fr. 210'427.– an den erzielten Grundstückgewinn verlangt. Demgegenüber beantragt das Finanzdepartement in seiner Rekursantwort die kostenfällige Abweisung des Rekurses. Die Rekurrentin hat auf eine ergänzende Stellungnahme dazu verzichtet. Die Einzelheiten der Parteistandpunkte ergeben sich, soweit von Belang, aus den nachfolgenden Erwägungen. Der vorliegende Entscheid des Verwaltungsgerichts ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

#### *II. Entscheidungsgründe*

2. Die Steuerrekurskommission hat im beanstandeten Entscheid festgehalten, dass die kantonale Grundstückgewinnsteuer als Spezialeinkommenssteuer getrennt von

der Besteuerung des übrigen Einkommens und damit unabhängig davon erhoben werde, ob die veräussernde Person in anderen Bereichen der Einkommenserzielung Verluste und damit Einbussen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erlitten habe. Die Grundstückgewinnsteuer trage somit nach dem Willen des baselstädtischen Gesetzgebers der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen keine Rechnung (vgl. dazu Höhn/Waldburger, Steuerrecht I, 8. Auflage Bern 1997, S. 545 f.). Dementsprechend seien nach § 59 Abs. 1 und 2 StG mit realisierten Grundstückgewinnen verrechenbar nur Grundstückverluste desselben Jahres sowie die in den sieben Vorjahren eingetretenen Grundstückverlustüberschüsse. Demgegenüber verlangt die Rekurrentin, dass der durch die Steuerverwaltung errechnete Grundstücksgewinn von Fr. 326'965.– mit ihren ordentlichen Betriebsverlusten in Höhe von Fr. 210'427.– zu verrechnen sei. Zur Begründung stützt sie sich im vorliegenden Verfahren vor Verwaltungsgericht auf die Bestimmungen des Steuerharmonisierungsgesetzes des Bundes (StHG), insbesondere auf Art. 12 Abs. 4 lit. a sowie Art. 72 Abs. 1 desselben.

3. a) Gemäss Botschaft des Bundesrates zum Steuerharmonisierungsgesetz sind die Kantone frei, ob sie die Grundstückgewinnsteuer als allgemeine Objektsteuer ausgestalten oder ob sie diese auf das Privatvermögen beschränken und Gewinne aus der Veräusserung von Geschäftsgrundstücken der Einkommens- bzw. der Gewinnsteuer unterstellen wollen (BB1 1983 III 99 f.). Der Kanton Basel-Stadt hat vom sog. dualistischen («St. Galler») System, bei welchem die Grundstückgewinne des Geschäftsvermögens mit der ordentlichen Einkommens- oder Gewinnsteuer, die Gewinne auf den privaten Grundstücken jedoch mit einer besonderen Einkommenssteuer zu erfassen sind, zum sog. monistischen («Zürcher») System, bei welchem alle Grundstückgewinne mit einer besonderen Einkommenssteuer zu erfassen sind, gewechselt.

Art. 12 Abs. 4 StHG statuiert, dass diejenigen Kantone, welche die Grundstückgewinnsteuer als allgemeine Objektsteuer ausgestalten, die damit belasteten Gewinne entweder von der Einkommens- und Gewinnsteuer auszunehmen oder die Grundstückgewinnsteuer auf die Einkommens- und Gewinnsteuern anzurechnen haben. Sodann müssen diese Kantone gemäss Botschaft des Bundesrates «alle im Unternehmenssteuerrecht vorgesehenen Tatbestände des Steueraufschubes übernehmen» (BB1 1983 III 103). Zu diesem Zweck verweist Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG seinem Wortlaut nach auf Art. 8 Abs. 3 und 4 sowie Art. 24 Abs. 4 StHG. Gemäss Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG in fine wären demzufolge die in Art. 24 Abs. 4 StHG aufgeführten Tatbestände «bei der Grundstückgewinnsteuer als steueraufchiebende Veräusserung zu behandeln». Wie sich aus der von der Rekurrentin angeführten Kommentierung des Steuerharmonisierungsgesetzes durch Bernhard Zwahlen (in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel 1997, N 13 ad StHG 12) ergibt, würde damit die Ersatzbeschaffung auf geschäftlichen Liegenschaften von juristischen Personen (Art. 8 Abs. 4 StHG) ebenso verpflichtend als Steueraufschubtatbestand vorgeschrieben, wie auch die Bestimmungen über die Abschreibungen (Art. 10 Abs. 1 lit. a StHG), die Rückstellungen (Art. 10 Abs. 1 lit. b StHG) und über den Verlustabzug (Art. 10 Abs. 1 lit. c StHG) zwingend vorge-

schrieben wären. Folglich müssten Kantone, welche das monistische System kennen, eingetretene und verbuchte Verluste als geschäftsmässig begründete Kosten abziehbar erklären. Zur Begründung dieser Lehrmeinung wird angeführt, dass das Zulassen beider Systeme im Bereich der Besteuerung von Grundstückgewinnen zwingend Ausgleich schaffen müsse, damit dieselbe wirtschaftliche Substanz – der Grundstückgewinn – nicht anders besteuert werde, nur weil ein anderes kantonales System Gültigkeit habe. Dem wird jedoch seitens der Verwaltung entgegen gehalten, dass es sich beim Verweis von Art. 12 Abs. 4 auf Art. 24 Abs. 4 StHG um ein Versehen handle; Wille des Gesetzgebers sei vielmehr gewesen, auf Art. 24 Abs. 3 StHG zu verweisen und demzufolge «Umwandlungen» (Art. 24 Abs. 3 lit. a StHG), «Unternehmenszusammenschlüsse» (Art. 24 Abs. 3 lit. b StHG) und «Aufteilungen» (Art. 24 Abs. 3 lit. c StHG) als weitere steueraufschiebende «Veräusserungen» (vgl. Art. 12 Abs. 4 StHG) zu behandeln.

Im bundesrätlichen Entwurf verwies der Text von Art. 15 Abs. 4 Entwurf-StHG (nunmehr Art. 12 Abs. 4 StHG) auf Art. 27 Abs. 4 Entwurf-StHG (nunmehr Art. 24 Abs. 4 StHG). Demgegenüber verwies der Kommentar zu Art. 15 Abs. 4 Entwurf-StHG auf Art. 27 Abs. 3 Entwurf-StHG (vgl. BBl 1983 III 296 und 103). Diese Diskrepanz vermögen weder die im Amtlichen Bulletin publizierten Beratungen von National- und Ständerat zu Art. 15 Entwurf-StHG (nunmehr Art. 12 StHG) noch diejenigen zu Art. 27 Entwurf-StHG (nunmehr Art. 24 StHG) zu entschlüsseln. Über das Bundesblatt (BBl 1990 III 1752) ist schliesslich Art. 12 Abs. 4 StHG (vormals Art. 15 Abs. 4 Entwurf-StHG) in der erwähnten Fassung mit dem Verweis auf Art. 24 Abs. 4 StHG in die Amtliche Sammlung (AS 1991 II 1263) gelangt.

Die Konferenz Staatlicher Steuerberater vertritt mit Verweis auf den Beschluss der Koordinationskommission vom 13. Februar 1979 und dessen Verweisungstechnik die Auffassung, dass aus «nicht rekonstruierbaren Gründen ... – wie man aufgrund der Entwicklungsgeschichte annehmen muss – der Gesetzestext im bundesrätlichen Entwurf falsch» sei (Konferenz Staatlicher Steuerberater, Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, Bern 1995, S. 84). Auch für Höhn/Waldburger handelt es sich bei der genannten Bestimmung bzw. deren Verweisungstechnik um ein «gesetzgeberisches Versehen» (Höhn/Waldburger, Steuerrecht II, 8. Auflage Bern 1997, S. 514). Diese Autoren erwähnen ausserdem, dass gemäss Bericht Umstrukturierungen 1997 das «offensichtliche Versehen» des Verweises von Art. 12 Abs. 4 StHG auf Art. 24 Abs. 4 StHG statt auf Art. 24 Abs. 3 StHG berichtigt werden sollte (a.a.O.). Von einem «offensichtlichen Versehen» spricht schliesslich auch Zuppinger (Ferdinand Zuppinger, Grundstückgewinn- und Vermögenssteuer, in: ASA 1992/93, S. 309–326, S. 320 Fn 51). Diese Stellen lassen allesamt auf ein Redaktionsversehen schliessen und bestätigen demzufolge die Richtigkeit der Auffassung der Steuerrekurskommission.

b) Ist nach dem Gesagten von einem Redaktionsversehen auszugehen, stellt sich die Frage, wer zur Korrektur dieses Versehens berechtigt und/oder verpflichtet ist. Gemäss Art. 33 Abs. 2 Satz 1 des dafür massgeblichen Geschäftsverkehrsgesetzes (GVG) kann ein «sinnstörendes Versehen», welches einem Erlass der Bundesver-

sammlung im Sinne von Art. 4 des Gesetzes anhaftet, der bereits in der Gesetzesammlung veröffentlicht ist, nur durch Gesetzesänderung behoben werden. «Es ist der formelle Weg der Gesetzesrevision zu beschreiten» (BBl 1982 I 1156). Vorliegend handelt es sich beim dargelegten Versehen in Art. 12 Abs. 4 StHG um ein sinnstörendes, denn «Abs. 4» meint nicht «Abs. 3»; es geht somit nicht um ein blosses Publikationsversehen, das schlicht durch eine korrekte Publikation behoben werden könnte (zur Unterscheidung vgl. Lukas Imark, *Aufhebung von Rechtssätzen in der Schweiz*, Basel 1993, S. 47 f.). Sodann ergibt sich auch aus Art. 33 Abs. 2 Satz 3 GVG, dass weder ein kantonales Gericht noch das Bundesgericht ein derartiges Versehen feststellen könnte mit der Wirkung, dass dieses ex tunc oder ex nunc hinfällig würde.

Vorliegend ist indessen nicht durch eine Gerichts- oder Verwaltungsbehörde, sondern mittels Revision der §§ 55 ff. des baselstädtischen Steuergesetzes (StG; vgl. Grossratsbeschluss vom 8. Juni 1994, wirksam seit 31. Juli 1994) das sinnstörende Versehen des Bundesgesetzgebers durch den kantonalen Gesetzgeber berichtigt worden. Dieser sorgt in «Zusammenarbeit» mit dem Bund (vgl. BGE 124 I 106) für die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden und ist insoweit zur Legiferierung befugt. Zu diesem Zweck ist dem kantonalen Gesetzgeber in Art. 72 Abs. 1 StHG eine Anpassungsfrist gesetzt worden. Soweit sich die Rekurrentin in diesem Zusammenhang auf ein aus dieser Bestimmung abzuleitendes sog. Entharmonisierungsverbot beruft, welches die vom baselstädtischen Gesetzgeber bei der Revision der Regelung der Grundstückgewinnsteuer gewählte Lösung wegen Unvereinbarkeit mit dem Steuerharmonisierungsgesetz als unzulässig erscheinen lasse, so kann ihrer Argumentation nicht gefolgt werden. Zu diesem in der Lehre umstrittenen Grundsatz (vgl. dazu Bernhard Greminger, in: Zweifel/Athanas, *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1*, N 4 und 5 ad StHG 72; Daniëlle Yersin, *Steuerharmonisierung und kantonales Recht*, in: ASA 1995/96, S. 97–121, 106 f.; Markus Reich, *Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes*, in: ASA 1993/94, S. 577–618, 598 f.) hat das Bundesgericht in BGE 124 I 106 erwogen, dass ein Kanton seine spezifische bundesstaatliche Treuepflicht jedenfalls dann verletze, wenn er während der Anpassungsfrist von Art. 72 Abs. 1 StHG seine Gesetzgebung gezielt in einer den Vorschriften des Steuerharmonisierungsgesetzes klar widersprechenden Weise ändere. Da hier jedoch gemäss den obigen Erwägungen der kantonale Gesetzgeber bei der Revision der §§ 55 ff. StG dem massgeblichen Willen des Bundesgesetzgebers – und zu Recht nicht dem unrichtigen Wortlaut von Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG – entsprochen hat, handelte er gerade nicht in einer den Vorschriften des Steuerharmonisierungsgesetzes widersprechenden Weise. Die revidierten §§ 55 ff. StG sind somit von der Steuerrekurskommission richtigerweise als geltendes Recht angewendet worden.

c) Damit stellt sich abschliessend die Frage, ob die Bestimmungen von §§ 55 ff. StG für die Rekurrentin allenfalls auf Grund des Vertrauensschutzes unverbindlich sind. Diesbezüglich gilt es darauf hinzuweisen, dass Private nicht ohne weiteres auf den Fortbestand eines geltenden Rechtssatzes vertrauen dürfen, sondern mit einer Änderung rechnen müssen (Häfelin/Müller, *Grundriss des Allgemeinen Verwal-*

tungsrechts, 3. Auflage Zürich 1998, S. 131). Dieser Grundsatz hat auch für die Umsetzung eines Regelungsauftrages zu gelten. Demzufolge kann das Vertrauensprinzip ebenfalls lediglich dann angerufen werden, wenn die Privaten durch eine unvorhersehbare Rechtsumsetzung in schwerwiegender Weise in ihren gestützt auf den Regelungsauftrag getätigten Dispositionen getroffen werden und keine Möglichkeit der Anpassung an die Rechtslage haben (vgl. Häfelin/Müller, a.a.O., S. 132 betreffend unvorhersehbare Rechtsänderungen mit Bezug auf die bisherige gesetzliche Regelung).

Da vorliegend die Bestimmungen des kantonalen Steuergesetzes über den Ausschluss der Verrechnung von Geschäftsverlusten mit Grundstückgewinnen eindeutig sind und überdies das Versehen des Bundesgesetzgebers zumindest erkennbar war, kann nicht angenommen werden, die Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes durch den Kanton Basel-Stadt sei im zur Beurteilung stehenden Umfang unvorhergesehen erfolgt. Wie erwähnt, ist denn auch mit der Berichtigung von Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG zu rechnen. Davon abgesehen hat die Rekurrentin auch nie behauptet, ihre Dispositionen nach dem unrichtig formulierten Verweis in dieser Gesetzesnorm gerichtet, d.h. gerade im Hinblick auf die Annahme einer von Bundesrechts wegen vorgeschriebenen steuerlichen Verrechenbarkeit von Betriebsverlusten mit Grundstückgewinnen getroffen zu haben. Es liegt daher kein schützenswertes Vertrauen der Rekurrentin vor.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.