



SB.2009.00079

Entscheid

der 2. Kammer

vom 25. August 2010

Mitwirkend: Abteilungspräsident Martin Zweifel (Vorsitz), Verwaltungsrichter Andreas Frei, Verwaltungsrichterin Leana Isler, Gerichtssekretär Martin Businger.

In Sachen

Stadt A,

Beschwerdeführerin,

gegen

B AG, vertreten durch C, dieser substituiert durch RA D,

Beschwerdegegnerin,

**betreffend Grundstückgewinnsteuer
(2. Rechtsgang),**

hat sich ergeben:

I.

A. Die B AG mit Sitz in E veräusserte mit Kaufvertrag vom 8. November 2006 mehrere Liegenschaften im Sinn einer Gesamtveräusserung an die Stiftung F. In der Stadt A verkaufte die B AG das Grundstück Kat.-Nr. 01, drei Mehrfamilienhäuser (eines mit Garage) und zwei Unterniveaugaragen, zum Preis von Fr. ... an die Käuferin. In der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer vom 4. Dezember 2006 deklarierte die B AG einen Grundstücksgewinn von Fr. Dabei brachte sie vom Grundstücksgewinn von Fr. ... einen Betriebsverlust aus den Vorjahren von ... Franken in Abzug.

Mit Verfügung vom 24. Januar 2007 und Einsprachebeschluss vom 12. September 2007 verweigerte der Steuerausschuss der Stadt A der B AG die Anrechnung des Betriebsverlustes. Zudem liess sie lediglich 1 % der geltend gemachten Mäklerprovision (zuzüglich Mehrwertsteuer) zum Abzug zu und auferlegte der Pflichtigen auf dieser Grundlage eine Grundstückgewinnsteuer von Fr.

B. Die Steuerrekurskommission III hiess den gegen den Einspracheentscheid gerichteten Rekurs mit Entscheid vom 27. März 2008 teilweise gut und setzte die Grundstückgewinnsteuer von Fr. ... auf Fr. ... herab, indem sie die vertraglich vereinbarte Provision von 1,5 % (zuzüglich Mehrwertsteuer) zum Abzug zuliess. Hingegen verweigerte sie die Verrechnung des Grundstücksgewinns mit den geltend gemachten Betriebsverlusten, da weder aus der zurzeit geltenden gesetzlichen Grundlagen im Bundesrecht bzw. im Recht des Kantons Zürich noch aufgrund der bundesrechtlichen Rechtsprechung, insbesondere zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten in interkantonalen Verhältnissen, ein Anspruch innerkantonomer Unternehmungen auf Anrechnung ihrer Betriebsverluste an Wertzuwachs-gewinne aus der Veräusserung innerkantonomer Kapitalanlageliegenschaften bestehe. Weil der Bundesgesetzgeber mit der Regelung von Art. 12 Abs. 4 des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990 (StHG) die Einführung einer Objektsteuer ohne Verlustverrechnungsmöglichkeit auch im Bereich des Wertzuwachs-gewinns aus der Veräusserung

von Grundstücken des Geschäftsvermögens erlaube, sei der Grundsatzentscheid des Bundesgesetzgebers zur Zulässigkeit eines derart ausgestalteten monistischen Besteuerungssystems bei der Grundstückgewinnsteuer gemäss Art. 191 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV; heute Art. 190 BV) bindend, weshalb er einer Überprüfung auf die Verfassungsmässigkeit nicht zugänglich sei. Vor diesem Hintergrund liess die Steuerrekurskommission III die Frage offen, ob bei einem rein innerkantonalen Sachverhalt (Unternehmenssitz und veräusserte Liegenschaft im Kanton Zürich) die Verweigerung der Betriebsverlustrückrechnung den Verfassungsgrundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) sowie den Anspruch auf Gleichbehandlung (Art. 8 Abs. 1 BV) verletze.

C. Das Verwaltungsgericht hiess die dagegen erhobene Beschwerde mit Urteil vom 10. Dezember 2008 (SB.2008.00047) teilweise gut und wies die Sache im Sinn der Erwägungen zur Neubeurteilung an die Steuerrekurskommission III zurück. Es erwog im Wesentlichen, dass § 221 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) keine Verrechenbarkeit von Betriebsverlusten mit Grundstückgewinnen vorsehe. Zudem könne die neuere bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten bei interkantonalen Sachverhalten nicht direkt auf einen innerkantonalen Sachverhalt angewandt werden, da das bundesrechtliche Doppelbesteuerungsrecht dafür keine kantonale Gesetzesgrundlage schaffen könne. Im Weiteren ergäbe sich aus dem Wortlaut von Art. 12 Abs. 4 StHG grundsätzlich für Kantone mit dem monistischen System weder eine Pflicht noch ein Verbot, Geschäftsverluste mit Grundstückgewinnen zu verrechnen. Damit sei die gesetzliche Regelung im Kanton Zürich einer Überprüfung auf die Verfassungsmässigkeit zugänglich. Die Steuerrekurskommission III habe im zweiten Rechtsgang eine solche nachzuholen.

II.

Mit Urteil vom 10. Juni 2009 hiess die Steuerrekurskommission III den Rekurs im zweiten Rechtsgang teilweise gut. Der Einspracheentscheid vom 12. September 2007 wurde aufgehoben und die Sache im Sinn der Erwägungen zur Neubeurteilung an die Stadt A zurückgewiesen. Zusammenfassend stellte die Steuerrekurskommission III fest, dass sich die zürcherische Regelung, welche die Verrechnung von Betriebsverlusten mit Grundstückgewin-

nen (Wertzuwachsgegewinnen) im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer nicht vorsieht, für den vorliegenden innerkantonalen Sachverhalt (Domizil der veräussernden Unternehmung sowie veräusserte Liegenschaften im Kanton Zürich) als nicht mehr verfassungsmässig erweise, da sie den in Art. 127 Abs. 2 BV und durch Art. 8 bzw. 9 BV geschützten Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletze. Die Verlustverrechnung sei beim vorliegenden Sachverhalt daher auch ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage im zürcherischen Steuergesetz im Grundsatz zuzulassen. Die Verrechnung von Betriebsverlusten könne jedoch erst erfolgen, wenn eine rechtskräftige Gewinnsteuereinschätzung des veräussernden Unternehmens für die Steuerperiode, in welcher eine oder mehrere Liegenschaften veräussert worden seien, vorliege. Da für die massgebende Steuerperiode 2006 noch keine rechtskräftige Einschätzung der Rekurrentin vorliege, habe die Rekursgegnerin im Zusammenwirken mit dem kantonalen Steueramt den mit dem konkreten Grundstücksgewinn gemäss erstem Rechtsgang verrechenbaren Betriebsverlust 2006 zu bestimmen.

III.

Mit Eingabe vom 3. August 2009 beantragte die Stadt A dem Verwaltungsgericht, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und die Grundstückgewinnsteuer sei auf Fr. ... festzusetzen.

Während die Steuerrekurskommission III auf Vernehmlassung verzichtete, beantragte die Beschwerdegegnerin die Abweisung der Beschwerde. Im Weiteren verlangte Letztere die Zusprechung einer Parteientschädigung.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1.

1.1 Mit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 StG alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden.

Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das von der Rekurskommission in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekurskommission zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d.h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (RB 1999 Nr. 147).

1.2 Wird – wie hier – ein Rückweisungsentscheid der Rekurskommission angefochten, so bildet in der Regel dieser und nicht die Einschätzung als solche Gegenstand des Beschwerdeverfahrens. Dementsprechend ist die Überprüfungsbeugnis des Verwaltungsgerichts auf die Beurteilung der Frage beschränkt, ob die Rekurskommission die Sache zu Recht zurückgewiesen hat. Gelangt die Rekurskommission aufgrund einer anderen rechtlichen Würdigung als die Vorinstanz zum Schluss, der aus ihrer (neuen) rechtlichen Sicht als massgeblich erachtete Sachverhalt sei von der Vorinstanz nicht hinreichend untersucht worden und es liege aus diesem Grund ein schwerwiegender Verfahrensmangel vor, so prüft das Verwaltungsgericht bei Anfechtung des Rückweisungsentscheids nur, ob die rechtliche Würdigung der Rekurskommission offensichtlich unrichtig ist, die Rückweisung dem Beschleunigungsgebot krass zuwiderläuft und die Rechte der Parteien ungeschmälert gewahrt werden (RB 2001 Nr. 93 E. 2b). Im vorliegenden Fall hat das Verwaltungsgericht die Sache im ersten Rechtsgang selbst zur Prüfung der Verfassungsmässigkeit an die Rekurskommission zurückgewiesen. Solchenfalls hat das Verwaltungsgericht die rechtliche Würdigung der Rekurskommission voll auf ihre Rechtmässigkeit und nicht nur auf offensichtliche Unrichtigkeit hin zu prüfen.

2.

2.1 Im Kanton Zürich wird die Grundstückgewinnsteuer nach § 216 Abs. 1 StG von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Steuerpflichtig für diese kommunale Steuer (§ 205 StG) ist nach § 217 StG der Veräusserer. Grundstücksgewinn ist gemäss § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen

der Erlös die Anlagekosten übersteigt. Nach der gesetzlichen Regelung werden alle Gewinne – mit Ausnahme der wieder eingebrachten Abschreibungen – aus der Veräusserung von Grundstücken der als Objektsteuer ausgestalteten Grundstückgewinnsteuer unterworfen, und zwar unabhängig davon, ob das veräusserte Grundstück zum Privat- oder Geschäftsvermögen des Veräusserers gehört (sog. monistisches System). Verluste auf Grundstücken des Geschäftsvermögens (ausgenommen solche bei parzellenweiser Veräusserung im Sinn von § 224 Abs. 3 StG) und übrige Geschäftsverluste können mangels gesetzlicher Grundlage grundsätzlich nicht mit den der Grundstückgewinnsteuer unterworfenen Gewinnen auf Geschäftsgrundstücken verrechnet werden.

Ausgenommen von dieser einheitlichen Besteuerung ist im Zürcher System der Buchgewinn (Differenz zwischen Anlagekosten und tieferem Buchwert). Diese wieder eingebrachten Abschreibungen unterliegen der Gewinnsteuer (§ 64 Abs. 3 StG). Der steuerbare Reingewinn setzt sich zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Salvovortrags des Vorjahres (§ 64 Abs. 1 Ziff. 1 StG). Vom Reingewinn der Steuerperiode können Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten (§ 70 Abs. 1 StG).

2.2

2.2.1 Gemäss Art. 3 BV sind die Kantone souverän, soweit ihre Souveränität nicht durch die Bundesverfassung beschränkt ist. Die in Art. 46 Abs. 3 BV ausdrücklich erwähnte Finanzautonomie umschliesst namentlich die Befugnis zur Steuererhebung und zur Bestimmung von Art und Umfang der kantonalen Abgaben in den Schranken von Art. 129 und Art. 134 BV (BGE 133 I 206 E. 5 mit Hinweisen und auch zum Folgenden). Die Kantone sind daher grundsätzlich frei, ihre Steuerordnung zu gestalten. Sie sind aber verpflichtet, das übergeordnete Bundesrecht – im Bereich der direkten Steuern von Einkommen und Vermögen namentlich das Steuerharmonisierungsgesetz – zu beachten.

2.2.2 Nach Art. 12 Abs. 1 und 4 StHG sind die Kantone nicht verpflichtet, auf Gewinnen des Geschäftsvermögens eine Grundstückgewinnsteuer zu erheben. Es steht ihnen damit frei, ob sie die Kapitalgewinne auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens nach dem dua-

listischen System mit der allgemeinen Einkommens- oder Gewinnsteuer erfassen wollen oder ob sie sich nach dem monistischen System wie bei privaten Grundstücksgewinnen der besonderen Grundstücksgewinnsteuer unterwerfen (Bernhard Zwahlen, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel 2002, Art. 12 StHG N 3 ff.). Wie bereits das Verwaltungsgericht im ersten Rechtsgang festgestellt hat, regelt das Bundesrecht die Frage der Verlustverrechnung nicht (vgl. VGr, 10. Dezember 2008, SB 2008.00047, mit weiteren Ausführungen). Damit ergibt sich aus dem StHG grundsätzlich weder eine Verpflichtung noch ein Verbot, Geschäftsverluste mit Grundstücksgewinnen zu verrechnen. Das Bundesgericht hat erwogen, dass in Kantonen, die dem monistischen System folgten und damit auch geschäftliche Gewinne der Grundstücksgewinnsteuer unterstellten, eine Verlustverrechnung im Allgemeinen nicht vorgesehen sei und die zürcherische Regelung harmonisierungsrechtlich nicht zu beanstanden sei (BGr, 1. September 2003, 2P.75/2003, E. 3.5, www.bger.ch; vgl. auch BGr, 9. April 2009, 2C_799/2008, www.bger.ch, auch zum Folgenden). Andererseits kennen heute diverse Kantone, die dem monistischen System folgen, eine mehr oder weniger grosszügig ausgestaltete Verlustanrechnung im Rahmen der Objektsteuer (Art. 143 StG/BE, § 79 StG/BL, § 108 StG/BS, Art. 50 StG/FR, Art. 51 StG/GR, § 119 StG/SZ). Alle diese Regelungen werden vom Bundesgericht harmonisierungsrechtlich ebenfalls nicht beanstandet.

Im Rahmen des ihnen damit zustehenden Gestaltungsspielraums sind die Kantone jedoch nicht völlig frei. Sie müssen ebenfalls die verfassungsmässigen Grundrechte, insbesondere das Gebot der rechtsgleichen Behandlung (Art. 8 Abs. 1 BV), und die daraus abzuleitenden steuerrechtlichen Prinzipien, wozu auch das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gehört, beachten.

3.

Die Beschwerdeführerin bestreitet – entgegen den Erwägungen der Rekurskommission und der Auffassung der Beschwerdegegnerin –, dass die fehlende Verlustverrechnungsmöglichkeit im zürcherischen Grundstücksgewinnsteuerrecht das Gebot der rechtsgleichen Behandlung (Art. 8 Abs. 1 BV) sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) verletzt.

3.1 Der Grundsatz der Rechtsgleichheit (Art. 8 Abs. 1 BV) wird im Steuerrecht konkretisiert durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie durch das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV).

3.1.1 Das Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besagt, dass die Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit an die Steuerlasten beizutragen haben. Auch wenn Art. 127 BV nicht im Grundrechtsteil der Bundesverfassung (Art. 7–36 BV) enthalten ist, sondern im Kapitel über die Finanzordnung des Bundes, ist unbestritten, dass den Besteuerungsgrundsätzen von Art. 127 BV in Verbindung mit dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz (Art. 8 Abs. 1 BV) für die direkten Steuern Grundrechtsqualität zukommt (BGE 133 I 206 E. 6.2; AB 1998 S 187, Votum Rhinow). Für die indirekten Steuern und Objektsteuern ist im Einzelfall zu prüfen, inwiefern sich diese Besteuerungsprinzipien sachgerecht anwenden lassen, die nur soweit gelten, als es die Art der Steuer zulässt (vgl. BGE 128 I 102 E. 6d).

3.1.2 Die Grundstückgewinnsteuer ist im Kanton Zürich eine direkte Spezialeinkommenssteuer, die nichtperiodisch beim Empfänger der Leistung als Objektsteuer erhoben wird. Für die Gewinnermittlung und die Steuerberechnung wird grundsätzlich nur auf das veräusserte Grundstück und die damit zusammenhängenden Kosten und Aufwendungen abgestellt. Es wird bei der Erfassung des Grundstückgewinns im Gegensatz zu den als Subjektsteuern ausgestalteten direkten Steuern nicht die gesamte allgemeine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen berücksichtigt. Vielmehr bemisst sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit allein nach der Höhe des Gewinns auf dem Objekt. Lediglich dieser wird zum Massstab der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, indem grössere Gewinne stärker besteuert werden als kleinere. Vor diesem Hintergrund ist der Beschwerdeführerin zuzustimmen, dass die mangelnde Verlustverrechnungsmöglichkeit ein Wesensmerkmal der als Objektsteuer ausgestalteten Grundstückgewinnsteuer ist (vgl. schon August Reimann/Ferdinand Zuppinger/Erwin Schärker, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band IV, Bern 1966, § 154 N. 20–22; Felix Richner et al., Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 224 N. 2). Das Verwaltungsgericht hat im Ent-

scheid vom 18. Dezember 2002 (SB 2002.00068, www.vgrzh.ch) denn auch erwogen, wenn Geschäftsverluste nicht mit Grundstückgewinnen verrechnet werden könnten, so bedeute dies zwar eine erhebliche, ernstzunehmende und unbefriedigende Beeinträchtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Doch könne nicht gesagt werden, diese Beeinträchtigung lasse sich nicht vernünftig begründen, sei haltlos oder laufe in stossender Weise dem Gerechtigkeitsempfinden zuwider, weshalb sich die Regelung des Zürcher Steuergesetzes als verfassungsmässig erweise.

Dieser Entscheid wurde indessen noch vor der vom Bundesgericht entwickelten Rechtsprechung im Zusammenhang mit dem Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) gefällt. In der Zwischenzeit hat das Bundesgericht seine Praxis geändert und die bisher nicht bestehende grundstückgewinnsteuerliche Verrechnung von Ausscheidungsverlusten stufenweise zugelassen (BGE 133 I 19; 132 I 220, 131 I 249 und 285). Aufgrund dieser Rechtsprechung hat die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) mit dem Kreisschreiben Nr. 27 vom 15. März 2007 festgestellt, dass im interkantonalen Verhältnis Ausscheidungsverluste in allen Fallkonstellationen zu vermeiden seien und die sowohl für natürliche als auch juristische Personen interkantonal zu beachtenden Ausscheidungsgrundsätze definiert. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung vermag zwar keine rechtliche Grundlage dafür zu schaffen, wie die Kantone ihre Grundstückgewinnsteuer auszugestalten haben, und können sich die Steuerpflichtigen auch nicht auf das Schlechterstellungsverbot, einem Teilaspekt des Doppelbesteuerungsverbots, berufen. Dennoch ist im Folgenden zu prüfen, ob die vom Bundesgericht zum Doppelbesteuerungsrecht eingeleitete Praxis dazu führt, dass die fehlende Verlustverrechnungsmöglichkeit im rein innerkantonalen Recht den Grundsatz der Rechtsgleichheit verletzt (Art. 8 Abs. 1 BV).

3.2 Der Gleichheitssatz ist als konstitutives Element der Steuergerechtigkeit zu betrachten. Während nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung die Steuerobjekte lückenlos auszuwählen sind, um Personen in gleichen oder gleichartigen Verhältnissen gleich zu behandeln (horizontale Steuergerechtigkeit), fordert das Leistungsfähigkeitsprinzip zusätzlich, dass Steuerpflichtige mit höherer Leistungsfähigkeit stärker und solche mit niedriger Leistungsfähigkeit schwächer besteuert werden (vertikale Steuergerechtigkeit;

vgl. René Matteotti, *Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung*, Bern 2007, S. 21). Aufgrund der ständig wachsenden interkantonalen Verflechtung können – gestützt auf die dargelegte Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Doppelbesteuerungsverbot – immer mehr Steuerpflichtige eine Verrechnung von Geschäftsverlusten mit Grundstückgewinnen vornehmen und es wird dadurch das im Kanton Zürich geltende monistische System weitgehend ausgehebelt (Richner et al., a.a.O., VB zu §§ 216–226a N. 15). Im Vergleich zu den Steuerpflichtigen mit interkantonalem Bezug (ausserkantonaler Sitz und Grundstückgewinn im Kanton Zürich oder Sitz im Kanton Zürich und ausserkantonaler Grundstückgewinn), bei denen in Anwendung der Reinvermögenszugangstheorie das Einkommen als eine Nettogrösse bestimmt wird und Geschäftsverluste verrechnet werden können, erleiden diejenigen Steuerpflichtigen mit rein innerkantonalem Sachverhalt, bei welchen aufgrund der als Objektsteuer ausgestalteten Grundstückgewinnsteuer keine Verlustverrechnungsmöglichkeit gegeben ist, insofern einen Nutzenverlust, als sie einen Gewinn versteuern müssen, den sie unternehmerisch nicht erzielt haben. Dies führt letztlich dazu, dass sich diese Steuerpflichtigen aufgrund ihrer steuerlichen Mehrbelastung wirtschaftlich nicht so zu entfalten vermögen, wie dies bei einem steuerlich unverfälschten Wettbewerb möglich wäre. Die geltende gesetzliche Regelung bewirkt damit eine wesentlich stärkere Belastung und systematische Benachteiligung derjenigen Steuerpflichtigen, die sowohl ihren Sitz als auch das veräusserte Grundstück im Kanton Zürich haben (BGE 126 I 76 E. 2a). Aufgrund des Gesagten verletzt die im rein innerkantonalen Recht fehlende Möglichkeit, Geschäftsverluste mit den der Grundstückgewinnsteuer unterworfenen Gewinnen auf Geschäftsgrundstücken zu verrechnen, den Grundsatz der Rechtsgleichheit und erweist sich damit als verfassungswidrig. So hat denn auch das Bundesgericht im Entscheid vom 19. November 2004 (BGE 131 I 249, E. 6.4) erwogen, die Kantone hätten nötigenfalls im Einzelfall oder durch generell-abstrakte Regeln dafür zu sorgen, dass die rein kantonalen Unternehmen im Vergleich zu den interkantonalen Unternehmungen nicht schlechtergestellt werden.

Bereits früher hat das Verwaltungsgericht die Durchbrechung des Grundsatzes der Einheit des Grundstückgewinns in Kauf genommen, um einen verfassungswidrigen Zustand zu beseitigen. Als es mit Entscheid vom 31. August 1994 den Abzug von Baukreditzinsen auf

Geschäftsgrundstücken als Anlagekosten zuliess, erwog das Gericht, dass die Ausgestaltung der Grundstückgewinnsteuer als Objektsteuer der Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zwar grundsätzlich entgegenstehe. Doch gelte es zu bedenken, dass die Grundstückgewinnsteuer eine aus der allgemeinen Einkommens- und Ertragssteuer herausgelöste verselbständigte Spezialeinkommens- bzw. -ertragssteuer sei, was die Forderung nahe lege, dass die gesetzliche Einkommens- und Ertragssteuerordnung mit Blick auf die Besteuerung von Grundstücksgewinnen wenn nicht im Einzelnen, so doch immerhin als Ganzes dem verfassungsmässigen Leistungsfähigkeitsprinzip zu genügen habe (vgl. RB 1994 Nr. 56 = StE 1994 B 44.13.7 Nr. 7). Im Weiteren hat der Gesetzgeber selbst die einkommens- und ertragssteuerrechtlichen Tatbestände der steuerneutralen Übertragung stiller Reserven bei der Umwandlung, Fusion und Spaltung von Unternehmen im Wesentlichen auch auf die Grundstückgewinnsteuer übertragen (§ 216 Abs. 3 lit. d in Verbindung mit §§ 19 Abs. 1 sowie 67 Abs. 1 und 3 StG).

3.3 Es stellt sich die Frage, ob eine Gesetzeskorrektur infolge richterlicher Rechtsfortbildung über den entstehungszeitlichen Sinn des Gesetzes hinaus zugunsten des Steuerpflichtigen möglich und die Grundstückgewinnsteuerverfügung, welche die Verlustverrechnung nicht berücksichtigt hat, dementsprechend als verfassungswidrig aufzuheben ist.

3.3.1 Steht eine als verfassungswidrig anerkannte Gesetzesbestimmung infrage, muss das Interesse des Steuerpflichtigen an der Aufhebung der verfassungswidrigen Verfügung gegenüber jenem des kantonalen Gesetzgebers, Gelegenheit zur Herstellung einer verfassungskonformen Rechtslage zu erhalten, abgewogen werden (vgl. hierzu RB 1988 Nr. 1 mit Hinweisen und auch zum Folgenden, vgl. auch René Matteotti, a.a.O., S. 210 und 212, der eine Rechtsfortbildung immer als zulässig erachtet, wenn sie intra ius ist bzw. auf Verfassungsrecht abgestützt werden kann). Von der Aufhebung einer verfassungswidrigen Norm ist jedoch dann abzusehen, wenn durch sie ein nicht bloss verhältnismässig unbedeutendes Regelungsdefizit entstünde, sondern ein rechtsfreier Raum geschaffen würde, der eine komplexe Regelungsmaterie insgesamt aus den Angeln höbe (BGE 110 Ia 7 E. 6).

3.3.2 Für eine verfassungskonforme Regelung kommen im vorliegenden Fall verschiedene Lösungen in Betracht. Die gebotene Rechtsgleichheit kann dadurch hergestellt werden,

dass unter Beibehaltung des monistischen Systems eine angemessene Verlustverrechnungsmöglichkeit geschaffen wird, wie dies bereits die Kantone BE, BS, BL, NW und SZ kennen. Denkbar wäre indessen auch, dass das geltende monistische System gänzlich durch das dualistische System ersetzt wird (vgl. dazu die Motion Briner, KR-Nr. 250/1997). Ferner ist zu beachten, dass die zugelassene Verrechnung einen Rückgang der Gemeindesteuereinnahmen zur Folge hat, was eine Neuregelung des Verhältnisses von Staats- und Gemeindesteuereinnahmen erfordert.

Mit der Aufhebung der angefochtenen Verfügung und Zulassung der Verlustverrechnung träte nach dem Gesagten ein erhebliches Regelungsdefizit ein. Da die streitbetroffene Handänderung bereits im Jahr 2006 erfolgte und damit zu einem Zeitpunkt, als die bundesgerichtliche Rechtsprechung erst schrittweise in die Wege geleitet wurde, konnte dies noch nicht dazu führen, dass ein Grossteil der Steuerpflichtigen von der Verlustverrechnung profitieren konnte und damit für die Pflichtigen ein Wettbewerbsnachteil eingetreten wäre. Ausserdem steht der zu verrechnende Verlustvortrag von ... Franken in keinem Verhältnis zum Grundstückgewinn von Fr. Damit sind die Interessen des kantonalen Gesetzgebers an der Wahrung seiner Gestaltungsfreiheit vorliegend stärker zu gewichten als die Interessen der Pflichtigen an einer Gleichbehandlung mit den Steuerpflichtigen im interkantonalen Verhältnis. Es bleibt damit Aufgabe des Gesetzgebers, die von Art. 8 Abs. 1 BV gebotene Gleichbehandlung der inner- und ausserkantonalen Unternehmungen herbeizuführen.

Dementsprechend ist die Beschwerde gutzuheissen.

4.

Die Kosten des Verfahrens werden der unterliegenden Partei auferlegt. Wenn besondere Verhältnisse es rechtfertigen, kann jedoch von einer Kostenaufgabe abgesehen werden (§ 151 Abs. 1 und 3 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 StG). Im vorliegenden Fall handelt es sich um einen Entscheid von präjudizieller Bedeutung; die Beschwerdegegnerin unterliegt lediglich deshalb, weil es dem Verwaltungsgericht – trotz erkannter Verfassungswidrigkeit – aufgrund des Gewaltenteilungsprinzips verwehrt ist, selber in die Gesetzgebung einzugreifen. Aus diesem Grund erscheint es gerechtfertigt, der unterliegenden Beschwerdeführerin keine Kosten aufzuerlegen. Indessen steht ihr keine Parteientschädi-

gung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152, § 153 Abs. 4 und § 213 StG). Es rechtfertigt sich, auch die vorinstanzlichen Verfahrenskosten auf die Staatskasse zu nehmen.

Demgemäss entscheidet die Kammer:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Grundstückgewinnsteuer wird auf Fr. ... festgesetzt.
2. Die Rekurskosten werden auf die Staatskasse genommen.
3. Die Gerichtsgebühr wird festgesetzt auf
Fr. 5'000.--; die übrigen Kosten betragen:
Fr. 140.-- Zustellungskosten,
Fr. 5'140.-- Total der Kosten.
4. Die Gerichtskosten werden auf die Gerichtskasse genommen.
5. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.
6. Gegen diesen Entscheid kann Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. des Bundesgerichtsgesetzes erhoben werden. Die Beschwerde ist innert 30 Tagen, von der Zustellung an gerechnet, beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, einzureichen.
7. Mitteilung an...