

Ansprüche auf Steuerfreiheit oder -erleichterung gewähren. Die Rekurrentin ist somit als Kirchgemeinde von Verfassungen wegen steuerfrei. Das Gesetz kann gemäss ausdrücklicher Verfassungsbestimmung weitere Ansprüche auf Steuerfreiheit oder -erleichterung gewähren. Eine verfassungsmässige Ermächtigung, die Steuerbefreiung durch Gesetz einzuschränken, enthält § 15 KV nicht. Entscheidende Bedeutung kommt § 6 GStG daher nur insoweit zu, als auf Gesetzesstufe die Steuerfreiheit ausgedehnt wird. Der angefochtene Entscheid erweist sich daher als verfassungswidrig, weshalb er aufzuheben ist. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der Einwohnergemeinde Steinhausen aufzuerlegen (§ 33 GStG i.V. mit § 92 StG).

(Urteil Verwaltungsgericht vom 4. März 1998)

§ 29 GStG. – Erlass der Grundstückgewinnsteuer. Kriterien des Begriffes der grossen Härte. Wann besteht ein Rechtsanspruch auf Erlass?

Aus den Erwägungen:

...

2. a) Unter dem Titel "Erlass" bestimmt § 29 GStG folgendes:

¹ Der Steuerpflichtige kann bei der Veranlagungsbehörde ein Gesuch um Stundung oder um teilweisen oder gänzlichen Erlass der Steuer stellen, wenn deren Bezahlung zu einer offenbaren Härte führen würde.

² Die Veranlagungsbehörde leitet das Gesuch mit einem Bericht und ihrem Antrag sowie einer Stellungnahme der kantonalen Steuerverwaltung an den Gemeinderat zum Entscheid weiter.

Das Gesetz über die Grundstückgewinnsteuer, welches die gemeindlichen Reglemente ablöst, wurde weitgehend von der vorberatenden Kommission des Kantonsrates ausgearbeitet. In deren Bericht und Antrag vom 4. Juli 1990 an den Kantonsrat (Vorlage Nr. 7131 zu Nrn. 6218/19) wird zum Begriff der "offenbaren Härte" ausgeführt, diese sei aus dem Gesichtswinkel des Einzelfalles zu betrachten und lasse sich daher im Gesetz selbst praktisch nicht vernünftig abgrenzen. Bei der Beurteilung eines Härtefalles sei die gesamte wirtschaftliche Lage des Steuerschuldners zu betrachten. Zur fachmännischen Beurteilung der finanziellen Lage sei es unumgänglich, die Dienste der Steuerverwaltung in Anspruch zu nehmen. Eine grosse Härte liege dann vor, wenn die zu bezahlende Steuer in einem krassen Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen bei Einbezug der gesamten Vermögensverhältnisse stehe. Härten könnten bei Geschäftsbetrieben insbesondere bei erheblichen Geschäfts- und Kapitalverlusten und bei grossen Zahlungsschwierigkeiten oder bei mangelnder Liquidität entstehen. Bei Privaten liege ein Härtefall insbesondere dann vor, wenn schwere Krankheit, Arbeitslosigkeit, Unglücksfall, Erwerbsunfähigkeit etc. vorliege und ein direkter Bezug zwischen diesen besonderen Verhältnissen

und der Handänderung bestehe. Der Beschwerdegegner verweist zu Recht auf § 33 GStG, wonach die Bestimmungen des Gesetzes über die Kantons- und Gemeindesteuern unter Vorbehalt der Regelung im Grundstückgewinnsteuergesetz sinngemäss anwendbar sind. Paragraph 97 StG verwendet den Begriff der offenbaren Härte nicht, sondern spricht von Verhältnissen, welche die Bezahlung einer Steuer verunmöglichen oder erheblich erschweren. Das Gesetz nennt als Ursachen "schwere Krankheit, Arbeitslosigkeit, Unglücksfälle, Erwerbsunfähigkeit oder andere Verhältnisse". Der Verweis von § 33 GStG führt somit zu keinen präziser gefassten Kriterien. Dies gilt insbesondere für Verluste aus der Geschäftstätigkeit, somit aus "anderen Verhältnissen", welche nicht mit persönlichen Verhältnissen wie Krankheit und Arbeitslosigkeit zusammenhängen. Schliesslich ist zu bemerken, dass das frühere gemeindliche Reglement ausser Kraft getreten ist und – zumindest als Rechtsnorm – damit ohne Bedeutung für das vorliegende Verfahren ist.

b) Das Rechtsinstitut des Steuererlasses ist im gesamten Steuerrecht bekannt. Das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) knüpft in Art. 167 an die "Notlage" an. Übereinstimmend enthalten die Steuergesetze von Bund und Kanton eine Kann-Vorschrift. Da Erlassentscheide des Gemeinderates vor Verwaltungsgericht nur wegen Rechtsverletzung gerügt werden können (§ 22 Abs. 4 GStG) stellt sich die Frage, ob und wieweit der Erlass Ermessenssache ist und wieweit ein Rechtsanspruch auf Steuererlass besteht. Das Bundesgericht hat festgestellt, dass der Steuererlass kein Gnadenakt ist, auch wenn nach einem Steuergesetz die Steuern unter bestimmt umschriebenen Voraussetzungen "erlassen werden können". Sind die Voraussetzungen erfüllt, so hat der Steuerpflichtige einen Rechtsanspruch auf den Erlass, und die Abweisung eines entsprechenden Gesuches verstösst gegen Art. 4 BV (BGE vom 30. April 1975 in ASA Bd. 44 S. 618). Der für die Steuergesetzgebung des Kantons Zürich gefällte Entscheid ist auch für die Anwendung des zugerischen Rechtes massgebend.

c) Im konkreten Fall ist auch auf die Einhaltung von § 15 der Kantonsverfassung besonders zu achten, wonach die Steuerpflichtigen im Verhältnis der ihnen zu Gebote stehenden Mittel an die Staats- und Gemeindelasten beizutragen haben. Mit Recht wurde im Verfahren auch auf die Eigenheiten der als Objektsteuer ausgestalteten Grundstückgewinnsteuer nach dem Zürcher System hingewiesen, das eine Verlustverrechnung grundsätzlich ausschliesst mit der Folge, dass Gewinne aus der Veräusserung von Geschäftsgrundstücken auch dann zu versteuern sind, wenn die Geschäftsjahre in der betreffenden Bemessungsperiode gesamthaft mit einem Verlust abschliessen (vgl. Bericht und Antrag des Regierungsrates vom 23. Februar 1988, Vorlage Nr. 6218 S. 6). Die Verfassungsmässigkeit der zugerischen Grundstückgewinnsteuer ist generell zweifellos nicht in Frage zu stellen. Die bekannte Problematik der fehlenden Verlustverrechnung kann aber im Härtefall unter

dem Aspekt einer verfassungskonformen Handhabung des Erlassgesuches konkrete Bedeutung erlangen.

d) Die Vorinstanz hat sich zu Recht auch mit dem Aspekt der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen befasst. Sie erwähnt einen Fall von ratenweiser Amortisation der Steuerschuld, ohne vergleichsweise auf die Umstände weiter einzugehen. Aus der Sicht der rechtsgleichen Behandlung erachtet das Gericht die gesetzliche Vorschrift von Bedeutung, die Stellungnahme der kantonalen Steuerverwaltung einzuholen. Im vorliegenden Fall liegt die Stellungnahme des Steuerpräsidenten vor, welche er an einer Referentenaudienz zusätzlich erläuterte. Bei der ordentlichen Besteuerung nach dem Gesetz über die Kantons- und Gemeindesteuern entscheidet der Steuerpräsident endschaftlich über Stundung und Erlass (§ 97 StG). Die Steuerverwaltung hat nicht nur einen umfassenden Einblick in die gesamten finanziellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen, sondern die Stellungnahme des Steuerpräsidenten vermag auch zu einer rechtsgleichen Praxis beim Steuererlass beizutragen.

e) Nach den Richtlinien der eidgenössischen Erlasskommission für die direkte Bundessteuer vom 1. Juli 1983 (ASA Bd. 52, S. 331 ff.) zählen zu den typischen Härtefällen unter anderen auch erhebliche Geschäfts- und Kapitalverluste bei Selbständigerwerbenden und juristischen Personen, wenn dadurch die wirtschaftliche Existenz der Unternehmung oder Arbeitsplätze gefährdet sind. Eine grosse Härte ist gegeben, wenn die Bezahlung des geschuldeten Betrages für den Schuldner ein Opfer bedeuten würde, das in einem Missverhältnis zu seiner finanziellen Leistungsfähigkeit steht, und ihm billigerweise nicht zugemutet werden kann. Dabei ist gegebenenfalls auch in Betracht zu ziehen, ob Einschränkungen in der Lebenshaltung geboten und zumutbar sind. Stets ist auf die gesamte wirtschaftliche Lage abzustellen und nicht bloss auf einzelne Tatsachen (Heinz Masshardt, Wehrsteuerkommentar, S. 450 f.). Diese Richtlinien können auch hier für die Auslegung des Begriffs der grossen Härte beigezogen werden.

3. a) Im Verfahren A 7 / 1994 ersuchte der Beschwerdeführer, von Beruf Architekt, um Verrechnung des Verlustes von Fr. 807'500.- im Steuerfall 1994/03 mit dem veranlagten Gewinn aus dem Steuerfall Nr. 1993/17 im Umfang des Gewinnes von Fr. 545'938.-. Wirtschaftliche Schwierigkeiten wegen der Rezession in der Bauwirtschaft hatten ihn zu Veräusserungen gezwungen. Der Steuerrekurs musste abgewiesen werden, da die als Objektsteuer ausgestaltete Grundstückgewinnsteuer keine allgemeine Verlustverrechnung kennt. ...

In der Stellungnahme des Steuerpräsidenten an den Gemeinderat vom 9. Februar 1996 heisst es, der Beschwerdeführer habe in den letzten Geschäftsjahren mit riesigen Verlusten abgeschlossen. Auch in Bezug auf das Reinvermögen bestehe eine katastrophale Situation. ... Der Steuerpräsident erklärt, er sei der festen Überzeugung, dass auch bei einer Verwertung

der Aktiven der Erlös die Schulden bei weitem nicht zu decken vermöge. Der Beschwerdeführer sei zahlungsunfähig, und es werde empfohlen, ihm die geschuldeten Grundstückgewinnsteuern zu erlassen. ...

b) Der Gemeinderat hat nicht bestritten, dass sich der Steuerpflichtige infolge der allgemeinen wirtschaftlichen Rezession in schwierigen wirtschaftlichen Verhältnissen befindet. Er befand aber, der Steuerpflichtige und seine Ehefrau wohnten in einer eigenen Liegenschaft und seien erwerbsfähig. Es bestehe die Aussicht, die Steuerschulden ratenweise zu bezahlen. Das Entgegenkommen des Gemeinderates besteht darin, dass die Restschuld von rund Fr. 30'000.- in monatlichen Raten zu Fr. 1'000.- bezahlt werden kann. Ein Ausgleichszins auf diesen Amortisationen wird nicht berechnet. Ein weiteres Entgegenkommen hält der Gemeinderat angesichts der Lebenshaltung der Eheleute X. für nicht angebracht. ...

c) Der Beschwerdeführer hat erhebliche Geschäfts- und Kapitalverluste auf seinen Immobilien erlitten und ist überschuldet. Die Gläubigerbanken haben in erheblichem Umfang auf Forderungen verzichtet. Der Beschwerdeführer selber musste einen bedeutenden Immobilienverlust realisieren, ohne dass er diesen Verlust mit einem Gewinn aus einem ebenfalls erzwungenen Verkauf kompensieren konnte. Wäre es stattdessen zu einem Zwangsverwertungsverfahren gekommen, so wäre die Handänderung gemäss § 6 Ziff. 3 GStG steuerbefreit gewesen, soweit die Gläubiger zu Verlust gekommen wären. Insofern kann der Gemeinderat aus BGE 122 III 246 nichts zu seinen Gunsten herleiten. Ein Konkursverfahren wäre auch für die berufliche Existenz des Beschwerdeführers als selbständiger Architekt eine schwere Beeinträchtigung. Erfahrungsgemäss ist auch der Wechsel in eine unselbstständige Stellung im Alter von Mitte 50 schwierig. Im Konkursfall würden auch die Mitarbeiter des Büros ihre Stelle verlieren. Die Bezahlung der noch eingeforderten Grundstückgewinnsteuer stünde in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit des Beschwerdeführers. Unter dem Aspekt der Würdigung der gesamten Verhältnisse wie auch der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen misst das Gericht der Stellungnahme des Steuerpräsidenten grosses Gewicht zu. Andererseits kann das Gericht dem Gemeinderat darin nicht folgen, dass der Lebensaufwand des Ehepaares X. einem Erlass entgegen stehe. Steuerpflichtig in der Grundstückgewinnsteuer ist der Veräusserer (§ 7 Abs. 1 GStG). Liegenschaft und zweites Auto der Ehefrau haften nicht für die Grundstückgewinnsteuer. Beide sind im übrigen aus Mitteln der Ehefrau bzw. durch Schulden finanziert. Unter diesen Umständen besteht ein Anspruch auf Steuerbefreiung, soweit die Grundstückgewinnsteuer aus dem Verkauf des Grundstückes noch nicht bezahlt ist. Dies führt zur Gutheissung der Beschwerde.

...

(Urteil Verwaltungsgericht vom 1. Oktober 1998)