

2. Steuern und Abgaben

§23 aGStG, §78^{bis} aStG. – Einführung der absoluten Veranlagungsverjährung. In der Grundstückgewinnsteuer wurde die absolute Veranlagungsverjährung von 15 Jahren mit dem Inkrafttreten des Gesetzes am 1. Januar 1991 eingeführt.

Aus dem Sachverhalt (Zusammenfassung):

Im Jahre 1984 verkaufte der Rekurrent 14 Stockwerkeigentumseinheiten in der Gemeinde Zug. Mit Beschluss vom 20. Juni 1995 veranlagte die Einschätzungskommission die einzelnen Verkäufe und auferlegte dem Steuerpflichtigen Grundstückgewinnsteuern im Totalbetrag von Fr. xx'xxx.– Mit Einsprache vom 20. Juli 1995 liess der Steuerpflichtige die Veranlagungen anfechten. Als Hauptstandpunkt trug er vor, dass die Steuerforderungen verjährt seien. Im Eventualstandpunkt wurde materiell eine von der Veranlagung abweichende Haltung eingenommen. Die Einschätzungskommission für die Grundstückgewinnsteuern der Stadt Zug machte die Verjährungseinrede zum Gegenstand eines Vorentscheides und wies die Verjährungseinrede mit Einspracheentscheid vom 24. Oktober 1995 ab. Hiegegen reichte der Steuerpflichtige am 24. November 1995 Rekurs beim Verwaltungsgericht ein. Mit Urteil vom 2. Oktober 1997 wies das Verwaltungsgericht den Rekurs betreffend Verjährung ab.

Mit Einspracheentscheid vom 10. April 2000 wies die Einschätzungskommission für Grundstückgewinnsteuern der Stadt Zug die Einsprache auch materiell ab. Gegen diesen Einspracheentscheid wurde Rekurs erhoben mit dem Antrag, das Steuerverfahren sei zufolge Verjährung einzustellen, da keine Steuerschuld mehr bestehe.

Aus den Erwägungen:

1. Gegen Einspracheentscheide kann innert 30 Tagen schriftlich Rekurs beim Verwaltungsgericht erhoben werden (§ 136 i.V. mit § 187 des Steuergesetzes vom 25. Mai 2000, StG, BGS 632.1). An dieser Zuständigkeit hat sich gegenüber früherem Recht nichts geändert. Die Grundstückgewinnsteuer wird nach dem neuen Recht erhoben, wenn die öffentliche Beurkundung oder Vertragsunterzeichnung nach dem 31. Dezember 2000 vollzogen wird (§241 StG). Desgleichen erfolgt die Besteuerung von Gewinnen, die vor dem Inkrafttreten des durch das neue Steuergesetz abgelösten Gesetzes über die Grundstückgewinnsteuer vom 2. November 1990 (GStG, BGS 632.211) erzielt wurden, nach bisherigem Recht. Anwendbar ist somit das Reglement der Einwohnergemeinde Zug über die Grundstückgewinnsteuer vom 4. November 1975. Der Rekurs ist frist- und formgerecht eingereicht worden. Als Rechtsnachfolger sind die Erben des verstorbenen Rekurrenten X.Y. sel. ins Verfahren eingetreten.

2. a) Die Rekurrenten bringen im Hauptantrag vor, in der vorliegenden Steuersache sei inzwischen die absolute Verjährung eingetreten. Sie machen geltend, mit der Novelle vom 4. September 1986 sei die absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren gemäss § 78^{bis} aStG ins Steuergesetz aufgenommen worden. Die Frage der absoluten Verjährung habe sich im Zeitpunkt des Entscheids des Verwaltungsgerichtes vom 2. Oktober 1997 noch nicht gestellt, wohl aber im gegenwärtigen Zeitpunkt. Die Rekurrenten führen so, dann die Daten der Beurkundung der Grundstücksverkäufe an und erklären, der letzte Verkauf sei am 10. Dezember 1984 im Grundbuch eingetragen worden. Die späteren Sacheinlagen in die X.Y. Immobilien AG seien am 1. Mai 1985 ins Grundbuch eingetragen worden. Seither seien 15 volle Jahre verstrichen. Die Veranlagung der Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildenden Verkaufsgeschäfte sei daher absolut verjährt.

Besondere Übergangsregelungen seien in der Gesetzesänderung vom 4. September 1986 nicht enthalten, so dass diese neue absolute Verjährung mit sofortiger Wirkung eingeführt worden sei. Auch das städtische Reglement sei nicht geändert worden. Zum Zeitpunkt der Einführung des Gesetzes über die Grundstücksgewinnsteuern ab dem 1. Januar 1991, mit welchem die absolute 15-jährige Verjährungsfrist materiell nur bestätigt worden sei, sei die absolute Verjährungsfrist gemäss § 78^{bis} aStG längst geltendes Recht gewesen und sei daher gemäss § 35 Abs. 2 GStG ebenso anwendbar gewesen wie die bisherige 10-jährige relative Verjährungsfrist gemäss § 32 Regl. Die Übergangsregelung von § 35 Abs. 2 GStG sei daher nicht auf den vorliegenden Fall anwendbar.

Massgebend sei die klare Regelung gemäss § 150 aStG, wonach mit dem Inkrafttreten einer neuen Regelung alle damit in Widerspruch stehenden Bestimmungen aufgehoben seien. Eine Übergangsregelung, wonach der Lauf der absoluten Verjährungsfrist erst ab dem 1. Januar 1987 beginnen sollte, wäre mit der Regel des § 150 aStG unvereinbar.

Für den Fall, dass dennoch eine echte Gesetzeslücke anzunehmen wäre, müsste die Lückenfüllung nach allgemeinen Regeln getroffen werden. Als solche allgemeine Regel gelte, dass Verjährungsbestimmungen des neuen Rechtes auf altrechtliche Ansprüche Anwendung fänden, sofern diese unter der Geltung des alten Rechts noch nicht verjährt seien.

Im Sinne einer allgemein gültigen Rechtsregel sei eine Lückenfüllung so vorzunehmen, dass sie dem aktuellen Rechtszustand möglichst nahe komme. Dem entspreche, dass die absolute Verjährungsfrist in Steuersachen mittlerweile auch beim Bund wie auch schon seit langen Jahren im Kanton Rechtsregel geworden sei. Es würde gegen den Sinn dieser Regelung verstossen, wenn sie dann nicht angewandt würde, wenn die Verjährung vor Einführung der Schutzbestimmung beginne. Daraus folge, dass die Steuerverwaltung jahrelang Zeit gehabt habe, sich auf den Ablauf der absoluten Verjährung einzurichten. Es sei nicht die Absicht des Gesetzgebers und wäre

stossend, die Wirksamkeit der Gesetzesänderung von 1986 erst ab dem Jahr 2002 beginnen zu lassen. Zu berücksichtigen sei auch der Kerngehalt des Art. 6 EMRK, wonach auch Steuerverfahren innert nützlicher Frist abzuwickeln seien. Es sei unzulässig, wenn eine Veranlagungsbehörde eine ordnungsgemäss eingereichte Steuererklärung während praktisch 10 Jahren völlig grundlos unbearbeitet liegen lassen dürfte und nach dem Zwischenentscheid des Verwaltungsgerichtes wiederum rund 2 1/2 Jahre grundlos zugewartet habe. Eine verfassungskonforme Lückenfüllung gebiete es, die absolute – lange – Verjährungsfrist von 15 Jahren bei laufenden erstmaligen ordentlichen Verjährungsfristen vollumfänglich anzuwenden. Sinn und Zweck der absoluten Verjährung sei ja einzig, den Bürger vor übermässig langen Steuerverfahren zu schützen. Es gehe darum, den bei jeder Rechtsanwendung geltenden Grundsatz zu beachten, dass die Rechtsanwendung kein stossendes und dem Gerechtigkeitsgefühl zuwider laufendes Ergebnis zeitige. Dies wäre bei einer Nichtanwendung der absoluten Verjährungsfrist im vorliegenden Fall offenkundig das missliche Ergebnis.

b) In der Vernehmlassung erklärt die Kommission, die Veranlagung sei gemäss Urteil des Verwaltungsgerichtes vom 2. Oktober 1997 rechtzeitig erfolgt. Die Frage der absoluten Verjährung stelle sich nicht. Das anwendbare Reglement kenne keine absolute Verjährungsfrist. Zwar sei richtig, dass das kantonale Steuergesetz am 4. September 1986 durch § 78^{bis} ergänzt worden sei und mit Inkrafttreten am 1. Januar 1987 eine absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren eingeführt worden sei. Das gemeindliche Reglement sei jedoch nicht angepasst worden. Erst das Grundstückgewinnsteuergesetz vom 2. November 1990, in Kraft seit 1. Januar 1991, sehe für die Grundstückgewinnsteuer in § 23 eine absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren vor. Eine Rückwirkungsklausel sei zu Recht nicht eingeführt worden, so dass diese Bestimmung ab 1. Januar 1991 zum Tragen kommen könne, weshalb die absolute Verjährung erst am 31. Dezember 2005 eintreten könnte, wenn man das Gesetz rückwirkend auf diesen Steuerfall anwenden würde. Die Kommission beruft sich auf BGE 126 I 1 ff. und erklärt, mit der bundesgerichtlichen Argumentation sei endgültig geklärt, dass sich die Frage der absoluten Verjährung erst mit dem Inkrafttreten des Grundstückgewinnsteuergesetzes am 1. Januar 1991 stellen könnte und die 15-jährige Frist somit noch längst nicht abgelaufen sei. Die Handlungsweise des zugerischen Gesetzgebers sei nicht anders gewesen als jene des Bundes.

c) Gemäss § 23 Regl verjährt das Recht zur Einleitung eines Einschätzungsverfahrens für die Grundstückgewinnsteuer in 10 Jahren nach Ablauf des die Grundstückgewinnsteuerpflicht begründenden Tatbestandes. Im Urteil vom 2. Oktober 1997 hat das Gericht festgestellt, dass es sich bei dieser Bestimmung um eine Verjährungsbestimmung im Rechtssinne und nicht um eine Verwirkungsbestimmung handle und dass mit jeder dem Steuerpflichtigen bekannt gegebenen Veranlagungshandlung die 10-jährige Verjährungsfrist neu zu laufen begonnen hat. Die Veranlagung mit Be-

schluss vom 20. Juni 1995 war damit rechtzeitig. Die Frage der absoluten Verjährung stellte sich nicht und die Anwendbarkeit von §78^{bis} aStG konnte offen bleiben.

Die Regelung von §78^{bis} aStG wurde durch Änderung vom 4. September 1986 ins Gesetz über die Kantons- und Gemeindesteuern vom 7. Dezember 1946 eingefügt (GS 22,811) und ist am 1. Januar 1987 in Kraft getreten. Dem Bericht und Antrag des Regierungsrates vom 8. Oktober 1985 (Kantonsratsvorlage Nr. 5574, S. 23) ist zu entnehmen, dass die Gesetzesergänzung im Zusammenhang mit der damaligen Steuergesetzrevision aus Gründen der Rechtssicherheit beantragt wurde, weil zuvor eine gesetzliche Bestimmung über die Veranlagungsverjährung fehlte. Diese Begründung traf nur für das kantonale Steuergesetz zu, nicht aber für die damals noch gemeindlichen Grundstückgewinnsteuerreglemente, insbesondere auch das hier anwendbare Reglement der Einwohnergemeinde Zug. Der Gesetzgeber stipulierte eine 5-jährige Verjährungsfrist, welche mit dem gemeindlichen Reglement nicht übereinstimmt. Dem Bericht und Antrag des Regierungsrates ist in keiner Weise zu entnehmen, dass die neue Bestimmung von §78^{bis} auch im Grundstückgewinnsteuerrecht hätte gelten sollen. Eine solche Absicht hätte mit den unterschiedlichen Ordnungen in den gemeindlichen Reglementen in Übereinstimmung gebracht werden müssen. Dies ist aber in keiner Weise geschehen, so dass schon aus der Entstehungsgeschichte zu schliessen ist, dass §78^{bis} für die Grundstückgewinnsteuer keine Geltung beanspruchen kann.

Im Zusammenhang mit der Einführung der absoluten Verjährung im Recht der direkten Bundessteuer hatte sich auch das Bundesgericht unter übergangsrechtlichen Aspekten mit der absoluten Verjährung zu befassen. Es bestätigte die Praxis, dass das Fehlen einer ausdrücklichen Bestimmung zur absoluten Verjährung im Bundesratsbeschluss über die direkte Bundessteuer nicht als Lücke, sondern als qualifiziertes Schweigen aufzufassen ist. Dass das neue Recht eine absolute Verjährung vorsieht, ändert daran nichts. Das Bundesgericht bestätigte auch seine Praxis, dass es sich bei der Verjährung, ungeachtet einer systematischen Zuordnung der Verjährungsbestimmungen zum Verfahrensteil eines Gesetzes, um ein materiell-rechtliches Institut handelt, das unmittelbar den Bestand der Steuerforderung betrifft (BGE 126 II 1 ff.; Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995 N. 3 zu Art. 201; vgl. auch BGE 126 II 49 betreffend Verrechnungssteuer). Für das zugerische Recht besteht kein Anlass für eine andere Auslegung, zumal sich die kantonale Gesetzgebung für die Kantons- und Gemeindesteuern eng ans Recht der Bundessteuer anlehnt. Das Fehlen einer Frist für die absolute Verjährung im Reglement über die Grundstückgewinnsteuer, ist somit keine Lücke, die gefüllt werden müsste. Eine Anwendung von §78^{bis} aStG gestützt auf §32 Regl fällt ebenfalls ausser Betracht, nicht nur weil der kantonale Gesetzgeber sich – wie bereits ausgeführt – auf eine Regelung im kantonalen Steuergesetz be-

schränkte, sondern auch weil die Verjährungsvorschriften gemäss Praxis als materielles Recht gelten, während § 32 bei fehlenden Verfahrensvorschriften sinngemäss auf die Bestimmungen des kantonalen Steuerrechts verweist.

In der Zuger Grundstückgewinnsteuer wurde die absolute Verjährung durch das Gesetz über die Grundstückgewinnsteuer vom 2. November 1990, in Kraft seit 1. Januar 1991, eingeführt. Paragraph 23 dieses bereits wieder durch das Steuergesetz vom 25. Mai 2000 abgelösten Gesetzes sieht die absolute Verjährung in 15 Jahren nach dem Eintritt des Tatbestandes vor, der die Steuerpflicht begründet. Anwendbar ist das Gesetz auf Handänderungen seit dem 1. Januar 1991. Für das Verhältnis zwischen Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer und Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer erwog das Bundesgericht, dass die Frist für die Verjährung altrechtlicher Steuerforderungen noch weiterlaufen könnte, wenn Steuerforderungen, die unter dem neuen Recht entstanden und demnach jünger sind, bereits absolut verjährt sind. Diesbezüglich erscheinen die Übergangsbestimmungen des neuen Rechts lückenhaft. Das Bundesgericht erwog, diese Lücke durch Übernahme der allgemeinen Regel zu schliessen, wonach eine neue vorgesehene Verjährungsfrist erst vom Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Rechtes an zu laufen beginne. Das Bundesgericht liess aber die sich erst in Zukunft stellende Frage offen (BGE 126 II 6). Auch für das kantonale Recht kann die Frage offen bleiben. Selbst wenn die absolute Verjährung auch auf altrechtliche Veranlagungen der Grundstückgewinnsteuer anwendbar sein sollte, so wäre diese Frist seit Inkrafttreten der entsprechenden gesetzlichen Regelung zu berechnen. Die strittige Veranlagung ist somit nicht verjährt.

Verwaltungsgericht, 3. April 2002