

Grundstückgewinnsteuer

Ersatzbeschaffung

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft Nr. 69/1997 vom 30. Mai 1997
Bei einer bloss teilweisen Reinvestition des Gewinnes aus dem Verkauf einer dauernd und ausschliesslich selbstbewohnten Liegenschaft erfolgt eine anteilmässige Befreiung von der Grundstückgewinnsteuer (Steueraufschub).

Tatsachen:

1. Mit Kaufvertrag vom 28. März 1995 kaufte die Rekurrentin die Stockwerkeigentums-Parzelle Nr. 816, GB Z, von X einem Kaufpreis von Fr.470'000.–.

Mit Kaufvertrag vom 27. Juli 1995 verkaufte die Rekurrentin die Parzelle Nr. 1326, GB Y, an W, zu einem massgeblichen Veräusserungspreis von Fr. 700'000.–. Mit Rechnung Nr. 95/1658, eröffnet am 7. September 1995, wurde bei der Veräusserin die Grundstückgewinnsteuer in Höhe von total Fr. 12'940.50 erhoben, wobei nicht allewertvermehrenden Aufwendungen zum Abzug zugelassen wurden. Die Steuerverwaltung vertrat zudem die Meinung, es bestehe ein nicht reinvestierter Anteil des Verkaufserlöses in Höhe von Fr. 230'000.–.

2. a) Mit Schreiben vom 6. Oktober 1995 resp. 30. Juli 1996 (Begründung) erhob der Vertreter resp. dessen Substitut gegen die Rechnung Nr. 95/1658 vom 7. September 1995 Einsprache mit den Begehren, 1. es seien die Verfügungen betreffend Grundstückgewinnsteuer-Rechnung Nr. 95/1658 vom 7.9.1995 und der Handänderungssteuer-Rechnung Nr. 95/1658 vom 29.8.1995 aufzuheben und von der Auferlegung einer Grundstückgewinnsteuer sowie einer Handänderungssteuer abzusehen. 2. Eventualiter seien die Grundstückgewinnsteuer-Rechnung und die Handänderungssteuer-Rechnung zur Neuberechnung an die verfügende Behörde zurückzuweisen und von ihr zu reduzieren. 3. Subeventualiter seien bei der Grundstückgewinnsteuer wertvermehrende Aufwendungen von Fr. 72'024.- vom Veräusserungspreis zum Abzug zuzulassen. 4. Es sei der Einsprecherin die unentgeltliche Prozessführung mit dem Unterzeichneten als Vertreter zu gewähren. 5. Unter o/e Kostenfolge zulasten des Staates.

Zur Begründung machte der Vertreter im wesentlichen geltend, es sei ganz offensichtlich, dass keine prozentuale Besteuerung vorgesehen sei, lege man die Gesetzesbestimmungen von § 73 lit. k resp. § 82 Abs. 3 StG nach den verschiedenen Methoden aus. Ausgangspunkt jeglicher Auslegung sei der Wortlaut der Gesetzesvorschrift. Massgebend sei dabei der Begriff, der sich aus dem Zusammenhang des Gesetzes ergebe. Stelle man somit auf den Wortlaut der entsprechen den Bestimmung ab, so ergebe sich ganz klar die gänzliche Steuerbefreiung bei einer Veräusserung und Reinvestition in eine Ersatzliegenschaft.

Gemäss der historischen Auslegung werde der Sinn des Gesetzes so verstanden, wie er damals vom historischen Gesetzgeber verstanden worden sei. In den Vorbereitungsverhandlungen beim Erlass der in Frage stehenden Paragraphen finde sich keinerlei Hinweis auf eine prozentuale Besteuerung. So sei weder in der regierungsrätlichen Vorlage an den Landrat vom 11. April 1989 noch im Sitzungsprotokoll des Landrates vom 28. Mai 1990 auch nur ein Hinweis auf eine allfällige anteilmässige Besteuerung zu finden.

Gemäss der teleologischen Methode sollte die Ratio eines Gesetzes näher eruiert werden. Aus dem Motionstext J. Affentranger vom 29. Oktober 1981 sei ersichtlich, dass durch die Einführung dieser Steuerbefreiung der Hauseigentümer bei der Veräusserung seiner Liegenschaft und dem nachfolgenden Neuerwerb nicht mit Steuerabgaben belastet werden solle.

Die Anwendung aller relevanten Auslegungsmethoden führe ganz eindeutig zum Schluss, dass eine anteilmässige Besteuerung im Gesetz keinesfalls vorgesehen sei. Solle wider Erwarten dennoch von einer Lücke im Gesetz ausgegangen werden, so stelle sich die Frage, ob die Lückenfüllung überhaupt zulässig wäre. Denn in der Literatur sei einhellig anerkannt, dass durch die Schaffung eines Besteuerungstatbestandes keine Lücke geschlossen werden dürfe.

Die Berechnungsweise der Steuerbehörde widerspreche zudem dem Gebot der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Derjenige, dessen Liegenschaft mit geringeren Hypothekarbelastungen beschwert sei, ziehe einen grossen Nettoerlös aus dem Verkauf der Liegenschaft. Die Einsprecherin habe den ganzen Nettoerlös von rund Fr. 150'000.– als Eigenmittel für den Erwerb der Eigentumswohnung eingesetzt.

Es sei zudem darauf hinzuweisen, dass die vorgenommenen Kürzungen der Aufwendungen unangemessen seien. Es sei in keiner Weise einzusehen und werde auch nicht begründet, weshalb die Streichung der abzugsfähigen Aufwendungen gerade in der erfolgten Höhe gerechtfertigt sein solle.

b) Mit Entscheid vom 20. November 1996 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab.

Zur Begründung führte sie bezüglich der Auslegung des § 73 lit. k StG im wesentlichen an, gemäss neuerer Bundesgerichtsrechtsprechung stehe bei der Auslegung - im Rahmen des Methodenpluralismus - die teleologische Auslegungsmethode im Vordergrund. Es gehe dabei um den Sinn und Zweck, die Wertungen, die einer Gesetzesbestimmung zugrunde liegen würden. Der Sinn und Zweck von § 73 lit. k StG liege darin, Wohneigentum zu fördern. Es wäre nun rechtungleich, diejenigen, die nach Verkauf ihrer Liegenschaft keine neue Liegenschaft erwerben würden, voll zu besteuern, währenddessen diejenigen, die eine teilweise Ersatzbeschaffung vornehmen würden, steuerfrei bleiben sollen.

Dasselbe gelte, wenn man die historische Gesetzesauslegung heranziehe. Diese stelle auf den Sinn ab, den man einer Norm zur Zeit ihrer Entstehung gegeben habe.

Das Handeln der Steuerverwaltung sei zudem nicht als Lückenfüllung zu qualifizieren und daher rechtmässig. Es ergebe sich, dass die Praxis der Steuerverwaltung Basel-Landschaft bezüglich der Gewährung einer teilweisen Ersatzbeschaffung das Legalitätsprinzip nicht verletze.

Subeventualiter verlange die Einsprecherin, dass bei der Grundstückgewinnsteuer wertvermehrende Aufwendungen von Fr. 72'024.- vom Veräusserungspreis zum Abzug zuzulassen seien. In erster Linie werde gerügt, dass durch die massive Kürzung der abzugsfähigen Gestehungskosten, ohne dies genauer zu begründen, der Grundsatz des Anspruchs auf rechtliches Gehör verletzt sei. Die Kürzung der Gestehungskosten sei nicht willkürlich erfolgt, sondern aufgrund des Merkblattes

«Liegenschaftsunterhalt» der Steuerverwaltung Basel-Landschaft vom 1.1.1995. Dieses Merkblatt wäre von der Einsprecherin jederzeit bei der Steuerverwaltung beziehbar gewesen und damit sei es nachvollziehbar gewesen, wie die Abzüge zustande gekommen seien. Aufgrund der Ausführungen im Einsprache-Entscheid gehe klar hervor, dass die Kürzungen der geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen zu Recht erfolgt seien, und die Einsprecherin weitgehend von einer sehr grosszügigen Behandlung profitiert habe.

3. Mit Schreiben vom 20. Dezember 1996 resp. am 17. März 1997 (Begründung) erhob der Vertreter resp. dessen Substitut Rekurs und beantragte, 1. es sei der Einsprache-Entscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 20.11.1996 aufzuheben und von der Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer abzusehen. 2. Eventualiter seien bei der Grundstückgewinnsteuer wertvermehrende Aufwendungen in der Höhe von Fr. 62'884.80 vom Veräusserungspreis zum Abzug zuzulassen. 3. Es sei der Rekurrentin die unentgeltliche Prozessführung mit dem Unterzeichneten als Vertreter für das Einsprache-Verfahren zu gewähren. 4. Es sei der Rekurrentin die unentgeltliche Prozessführung mit dem Unterzeichneten als Vertreter für das Rekursverfahren zu gewähren. 5. Unter o/e Kostenfolge zulasten des Staates. 6. Das vorliegende Verfahren sei mit dem Verfahren betreffend Handänderungssteuer-Rechnung vom 29. August 1995/ Nr. 95/1658 Einsprache-Entscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 20.11.1996 zusammenzulegen.

Zur Begründung wurde im wesentlichen angeführt, die Bestimmung des § 73 lit. k StG, welche das Ziel habe, das private Wohneigentum zu fördern, verlange für eine Befreiung von der Handänderungssteuer (recte: Grundstückgewinnsteuer), dass der Erlös aus dem Verkauf einer dauernd und ausschliesslich selbstbewohnten Liegenschaft in eine gleichgenutzte Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet werde. Auszulegen gelte es den Begriff des Erlöses. Die Steuerverwaltung gehe im Resultat davon aus, dass der Erlös die Summe des erzielten Kaufpreises sei, bzw. stelle sich auf den Standpunkt, dass die

Differenz zwischen dem erzielten Kaufpreis und dem Kaufpreis der neuen Liegenschaft nichtinvestierter Erlös sei, der nicht unter den Genuss der Steuerbefreiung aus § 73 lit. k StG falle. Dieser Auslegung könnte nur dann gefolgt werden, wenn sich der Liegenschaftsverkehr ausschliesslich durch Eigenkapital finanzieren liesse. Da demgegenüber im Liegenschaftsverkehr eigentlich immer auch Fremdkapital zur Finanzierung herangezogen werde, seien die Hypothekarschulden als Fremdkapital bei der Berechnung des Erlöses miteinzubeziehen.

Dem Sinn der Bestimmung könne demnach nur gerecht werden, wenn unter dem Erlös der Betrag verstanden werde, der tatsächlich wieder investiert werden könne. Im vorliegenden Fall sei ein Kaufpreis von Fr. 700'000.- bezahlt worden. Dieser sei einerseits durch Überbindung der Schuldbriefe in der Höhe von Fr. 550'000.- und Zahlung von Fr. 150'000.- geleistet worden. Als Erlös verbleibe der Rekurrentin demnach lediglich ein Betrag von Fr. 150'000.-. Diesen Erlös von Fr. 150'000.- habe sie vollumfänglich in ihre neue Liegenschaft investiert, welche sie zu einem Kaufpreis von Fr. 450'000.- erworben habe. Aus dieser Rechnung sei leicht ersichtlich, dass die Rekurrentin keinen Überschuss erzielt, sondern vielmehr für den Kauf der neuen Liegenschaft noch Fremdkapital in der Höhe von Fr. 300'000.- habe aufnehmen müssen.

Demnach könne vorliegend auch nicht von einer lediglich teilweisen Ersatzkbeschaffung gesprochen werden - wie es die Steuerverwaltung in ihrem Einsprache-Entscheid unter Punkt 2 erscheinen lassen wolle.

Sollte die Steuerrekurskommission wider Erwarten der Auslegung der Steuerverwaltung betreffend des Begriffs «Erlös» folgen, werde ausdrücklich daran festgehalten, dass für eine teilweise Besteuerung des Grundstückgewinns keine gesetzliche Grundlage bestehe. Für die diesbezügliche Begründung werde vollumfänglich auf die Ausführungen in der Einsprachebegründung vom 30. Juli 1996 verwiesen.

Eventualiter seien bei der Grundstückgewinnsteuer wertvermehrnde Aufwendungen in der Höhe von Fr. 62'884.80 anstelle der von der Steuerverwaltung angenommenen Fr. 58'386.- zu berücksichtigen. Der Differenzbetrag von Fr. 4'498.80 ergebe sich aus der Tatsache, dass bei der Rechnung der Firma V AG lediglich 1/3 als wertvermehrnd angesehen worden sei. Demgegenüber ergebe sich aus dem Merkblatt Liegenschaftsunterhalt der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Stand 1.1.1997) unter Ziffer 2.1.1. lit. b, dass bei der Verbesserung der thermischen Isolation eine volle Anrechnung an die wertvermehrnden Auslagen vorgenommen werden könne.

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung bestehe aufgrund Art. 4 BV der Anspruch auf unentgeltliche Prozessführung sowohl für das Verwaltungs- wie auch für das Verwaltungsgerichtsverfahren (BGE 112 Ia 14 ff.). Aufgrund der desolaten finanziellen Verhältnisse sei die Bedürftigkeit der Rekurrentin zweifellos gegeben. Der grundsätzliche Hinweis der Steuerverwaltung, im Einspracheverfahren würden keine Parteientschädigungen gewährt, könne im Lichte der bereits erwähnten bundesgerichtlichen Rechtsprechung keinesfalls gefolgt werden.

4. Mit Vernehmlassung vom 12. Mai 1997 beantragte die Steuerverwaltung die teilweise Guttheissung des Rekurses.

Zur Begründung machte sie geltend, der Antrag auf teilweise Guttheissung beziehe sich auf das Eventualbegehren der Rekurrentin (Punkt 7 der Rekurschrift). Mit dem indexierten Rechnungsbetrag der Firma Jauslin und dessen bereits berücksichtigtem Anteil würden sich demzufolge die wertvermehrnden Aufwendungen von Fr. 58'386.- auf Fr. 63'198.- erhöhen.

Bezüglich Einhaltung des Legalitätsprinzips und Auslegung der gesetzlichen Bestimmungen verweise sie auf die ausführlichen Darlegungen im Einsprache-Entscheid vom 20. November 1996.

Nun werde die Praxis der Steuerverwaltung, die die bestehende Hypothekarbelastung bei der Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinns nicht berücksichtige, durch die Rekurrentin als stossend beurteilt. Wie wäre es im umgekehrten Fall? Derjenige, der seine Liegenschaft hoch belehne und dadurch mit dem Schuldzinsabzug in jedem Steuerjahr profitiere, könne beim Verkauf gegenüber jenem der laufend amortisiert habe, gleich noch profitieren.

Bezüglich finanzieller Entschädigung für das kostenlose Einspracheverfahren halte die Steuerverwaltung fest, dass sie bei der Rekurrentin, die schon seit Jahren als Selbständigerwerbende

ein z~ Labor führe, keine spezielle Bedürftigkeit im Sinne der Ausführungen in der Rekurschrift sehen würde.

Erwägungen:

1. Die Steuerrekurskommission ist gemäss § 124 des Steuer- und Finanzgesetzes vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig.

Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.– pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Mitgliedern der Steuerrekurskommission beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist materiell ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Im Hauptbegehren geht es um die korrekte Anwendung von § 73 lit. k StG: Gemäss § 73 lit. k StG wird die Grundstückgewinnsteuer nicht erhoben bei der Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstbewohnten Liegenschaft, sofern der Erlös in der Regel innert zweier Jahre zum Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird.

3. a) Die Steuerverwaltung und die Rekurrentin streiten sich vorliegend im wesentlichen um zwei Fragen: Zum einen wird von der Rekurrentin die Zulässigkeit einer anteilmässigen Besteuerung des Grundstückgewinns bestritten. Zum anderen wird geltend gemacht, es dürfe nur auf den Nettoerlös abgestellt werden, d.h. das Fremdkapital müsse bei der Ermittlung des Grundstückgewinns berücksichtigt werden.

b) Bezüglich letzterem Argument ist festzuhalten, dass die Rekurrentin verkennt bzw. vergisst, dass das Fremdkapital steuerrechtlich Jahr für Jahr steuermindernd berücksichtigt wird. Die Belastung einer Liegenschaft mit Fremdkapital hat zur Folge, dass der jeweilige Liegenschaftseigentümer den jährlichen Hypothekarzins von den Steuern abziehen kann und der Gesamtschuldbetrag erst noch vermögensmindernd wirkt. Gegenüber demjenigen Liegenschaftsbesitzer, der sein Haus vollständig mit Eigenmitteln finanziert, besteht daher unzweifelhaft eine Bevorzugung, die den gerügten Nachteil bei weitem aufhebt. Desweiteren könnten Liegenschaftsbesitzer vor dem Verkauf bzw. Erwerb ihrer Ersatzliegenschaft durch Aufstockung der Hypotheken den Erlös beliebig verkleinern oder ganz zum Verschwinden bringen, was sicherlich nicht der ratio legis von § 73 lit. k StG entspricht. Auch § 75 Abs. 1 StG, der den Grundstückgewinn definiert, spricht von Veräusserungserlös, lässt das Fremdkapital zu Recht ausser Betracht und berücksichtigt nur den Erwerbspreis und die wertvermehrenden Aufwendungen. Aus all diesen Überlegungen folgt, dass die Auslegung des Terminus „Erlös«, wie von der Steuerverwaltung definiert, zu keinerlei Beanstandungen Anlass bietet.

4. a) In casu stellt sich nun die Frage, ob ein Verkäufer auch dann vollständig von der Steuer befreit werden muss, wenn er nur einen Bruchteil des Verkaufserlöses reinvestiert. Interessanterweise vertreten beide Parteien ihren Standpunkt mit den exakt gleichen Argumenten: Beide verweisen auf den Wortlaut der Bestimmung, auf die teleologische und die historische Auslegung von § 73 lit. k StG.

b) In der Tat geht die Bestimmung vom Hauptanwendungsfall aus, nämlich „was geschieht, wenn der Erlös in eine Ersatzliegenschaft investiert wird«. Die Frage, was geschieht, wenn nur ein Teil des Erlöses reinvestiert wird, wird nicht spezifisch ausgeführt. Es sind drei Varianten möglich:

1. Der Steueraufschub wird anteilmässig gewährt;

2. Der Steueraufschub wird vollumfänglich gewährt;

3. Der Steueraufschub wird überhaupt nicht gewährt.

§ 73 lit. k StG spricht von Erlös, nicht von Teilerlös oder von einem Bruchteil des Erlöses; bereits daraus kann nach Erachten der Steuerrekurskommission gefolgert werden, dass lediglich die Reinvestition des Gesamterlöses zu einem vollumfänglichen Steueraufschub führen kann. Dies folgt auch aus dem Gebot der rechtsgleichen Behandlung, wie es in Art. 4 BV statuiert ist. Es ist in der Tat nicht einzusehen, dass

derjenige, der seine Villa mit Gewinn veräussert und danach eine günstige Zweizimmerwohnung kauft, vollständig befreit werden sollte, während derjenige, der in eine Zweizimmer-Mietwohnung zieht, voll besteuert wird. Diesbezüglich scheint auch der Wortlaut der Gesetzesbestimmung klar: Hätte der Gesetzgeber auch einen vollständigen Aufschub bei teilweiser Reinvestition gewollt, hätte er die Bestimmung anders formulieren müssen: Beispielsweise „sofern ein Teil des Erlöses reinvestiert wird» etc.

c) Nun stellt sich die Frage, was zu geschehen hat, wenn nur ein Teil des Erlöses reinvestiert wird: Entgegen der Auffassung der Rekurrentin müsste man wollte man die Meinung vertreten, ein anteilmässiger Steueraufschub sei nicht durch die Bestimmung gedeckt- zum Ergebnis gelangen, der Steueraufschub müsste ganz gestrichen werden, da § 73 lit. k StG die Reinvestition des Erlöses im Sinne des Gesamterlöses fordert.

Sinn und Zweck der fraglichen Bestimmung, der Förderung des Wohneigentums, steht nun jedoch einer derart strengen Auslegung der Bestimmung entgegen. Aus der ratio legis folgt, dass nicht diejenige Person entlastet werden soll, die den Gesamterlös in Wohneigentum reinvestiert, sondern jede Person, die sich wieder Wohneigentum zulegt, sei dies auch in weit geringerem Umfang als ursprünglich. Aus diesen Gedanken folgt nach Auffassung der Steuerrekurskommission zwingend, dass eine Entlastung auch bei teilweiser Reinvestition erfolgen muss. Das Vorgehen der Steuerverwaltung, die in solchen Fällen eine anteilmässige Entlastung vornimmt, ist durch den Wortlaut gedeckt und mit der ratio legis am verträglichsten.

Der Rekurs ist somit diesbezüglich abzuweisen.

5. Bezüglich des Eventualbegehrens ist die erkennende Kommission der Ansicht, dass - wie von der Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung vom 12. Mai 1997 anerkannt - wertvermehrende Aufwendungen in der Höhe von Fr. 63'198.- (indexiert) zu akzeptieren sind. Die Steuerverwaltung ist somit anzuweisen, die Grundstückgewinnsteuerrechnung Nr. 95/1658, Gde. Y, vom 7. September 1995, entsprechend zu korrigieren.

Aufgrund all dieser Erwägungen kommt die Steuerrekurskommission einstimmig zum Schluss, dass der Rekurs teilweise gutzuheissen ist.

6. a) Nachfolgend ist abzuklären, ob der Rekurrentin betreffend der Verfahrenskosten und der Verbeiständung sowohl für das Einsprache- als auch für das Rekursverfahren der Kostenerlass bewilligt werden kann.

b) Nach § 130 StG i.V.m. § 22 Abs. 1 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung vom 16. Dezember 1993 (VPO) wird eine Partei auf ihr Begehren von der Bezahlung der Verfahrenskosten und der Kosten von Beweismassnahmen befreit, wenn ihr die nötigen Mittel fehlen und ihr Begehren nicht offensichtlich aussichtslos erscheint.

Gemäss Abs. 2 desselben Paragraphen wird einer Partei unter den gleichen Voraussetzungen der kostenlose Beizug eines Anwaltes bzw. einer Anwältin gewährt, sofern dies zur Wahrung ihrer Rechte notwendig erscheint.

Der Minimalbedarf der Rekurrentin berechnet sich in Anwendung der Richtlinien vom 1. Januar 1994 für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Artikel 93 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG) folgendermassen:

– Grundbetrag pro Monat für Nahrung, Kleidung und Wäsche einschliesslich deren Instandhaltung, Körper- und Gesundheitspflege, Unterhalt der Wohnungseinrichtung, Kulturelles sowie Auslagen für Beleuchtung, Kochstrom und/oder Gas	Fr.	1'010.–
– Unterhalt der Kinder	Fr.	650.–
– Effektiver Mietzins	Fr.	1'600.–
– Krankenkasse und Versicherungen	Fr.	300.–
Total	Fr.	3'560.–

Dem Existenzminimum der Rekurrentin von Fr. 3'560.– sind monatliche Einkünfte von netto Fr. 3'437.– gegenüber zu stellen. Der Rekurrentin verbleibt somit nichts von den monatlichen Einkünften. Sie hat sogar einen monatlichen Fehlbetrag von Fr. 123.– in Kauf zu nehmen.

c) Erwiesenermassen hat jedoch die Rekurrentin mit Kaufvertrag vom 27. Juli 1995 die Parzellen Nr. 1326 und Nr. 1338, GB Y, zu einem Preis von Fr. 700'000.– verkauft und erzielte daraus einen Verkaufsüberschuss vor Abzug der Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer in Höhe von Fr. 150'000.–. Diesen Verkaufsüberschuss investierte die Rekurrentin vollumfänglich in die mit Kaufvertrag vom 28. März 1995 zu einem Preis von Fr. 470'000.– erworbene Parzelle STWEP Nr. 816, GB Z Weiter steht fest, dass die besagte Parzelle STWEP Nr. 9\$816 zu Fr. 300'000.– belastet ist.

Aufgrund des Bundesgerichtsentscheides 119 Ia 11 f. sind zur Bestimmung der Bedürftigkeit auch das Vermögen und v.a. allfällige Immobilien zu berücksichtigen.

Zudem hat der Immobilieneigentümer ein durch das Haus garantiertes Darlehen aufzunehmen, solange letzteres noch belastet werden kann.

Die Bank C hat jedoch mit Schreiben vom 31. Januar resp. 16. April 1997 bestätigt, dass eine Hypothekarerhöhung, auch in kleinster Höhe, aufgrund der Einkommenssituation der Rekurrentin nicht in Frage kommt.

d) Die Steuerrekurskommission ist somit - auch in Berücksichtigung des Entscheides des Bundesgerichtes 112 Ia 14 ff., wonach im Verwaltungsbeschwerde- und Verwaltungsgerichtsverfahren der Kantone ein unmittelbar aus Art. 4 BV fliessender Anspruch auf unentgeltliche Rechtspflege besteht, der nicht nur die ganze oder teilweise Befreiung von der Bezahlung der Verfahrenskosten, sondern auch, soweit dies zur Wahrung der Interessen des unbemittelten Bürgers erforderlich ist, die Bestellung eines unentgeltlichen Rechtsbeistandes umfasst - der Auffassung, dass der Rekurrentin nicht zuzumuten ist, die durch die Einsprache als auch durch den Rekurs anfallenden Kosten zu bezahlen. Im weiteren sind die Begehren der Rekurrentin nicht offensichtlich aussichtslos. Zudem gebietet die komplizierte Rechtslage im vorliegenden Fall, der Rekurrentin einen Rechtsvertreter beizugeben. Die Voraussetzungen für einen Kostenerlass für das Einsprache- als auch für das Rekursverfahren sind daher erfüllt. Folglich sind keine Verfahrenskosten zu erheben.

7. Gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 22 Abs. 2 VPO wird der Rekurrentin eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 1'000.- inkl. Auslagen und MWSt zu Lasten des Staates zugesprochen.

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Steuerverwaltung wird angewiesen, die Grundstückgewinnsteuer-Rechnung Nr. 95/1658, Gde. Y vom 7. September 1995, im Sinne der Erwägung 5 zu korrigieren.

2. Der Rekurrentin wird betreffend der Verfahrenskosten und der Verbeiständung für das Einsprache- als auch für das Rekursverfahren der Kostenerlass bewilligt. Es werden folglich keine Kosten erhoben. Der Rekurrentin wird eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 1'000.– inkl. Auslagen und MWSt zu Lasten des Staates zugesprochen.