

**Art. 836 ZGB; Art. 59a Abs. 2 Ziff. 5 und Art. 118 StG; Art. 119 EG ZGB. Steuerpfandrecht bei aufgeschobener Grundstückgewinnbesteuerung zufolge Ersatzbeschaffung** (Entscheid des Obergerichts Nr. 66/1999/21 vom 16. Juni 2000 i.S. Y.).

*Voraussetzungen des Steuerpfandrechts (E. 2b). Erforderliche Beziehung zwischen Steuerforderung und belastetem Grundstück (E. 2b aa).*

*Der Steueraufschub bei Ersatzbeschaffung bewirkt, dass das als Ersatz beschaffte Grundstück als Sicherheit für den gesamten, d.h. auch für den aufgeschobenen latenten Grundstücksgewinn dient (E. 2b bb).*

*Umfang des Pfandrechts. Für die Eintragungskosten besteht das Pfandrecht nicht (E. 2c).*

*Das Pfandrechtsverfahren mit dem Dritteigentümer als Partei ist vom Veranlagungsverfahren zu unterscheiden. Der Dritteigentümer kann im Pfandrechtsverfahren die Voraussetzungen des Pfandrechts bestreiten, Tilgung, Erlass oder Verjährung der Steuerschuld geltend machen oder Einwendungen gegen die Steuerforderung erheben (E. 2d).*

*Beim Weiterverkauf der Ersatzliegenschaft muss sowohl der seinerzeit aufgeschobene Grundstücksgewinn als auch der Gewinn oder Verlust aus der Veräusserung der Ersatzliegenschaft berücksichtigt werden. Ein allfälliger Verlust aus der Veräusserung der Ersatzliegenschaft ist mit dem aufgeschobenen Gewinn zu verrechnen (E. 2e aa und bb).*

X. verkaufte am 31. Juli 1992 das Grundstück GB Nr. 1... mit Gewinn. Die Besteuerung des Grundstücksgewinns schob die Steuerverwaltung auf, da der Pflichtige infolge des Kaufs von GB Nr. 8... am 31. August 1990 und dem Neubau von Gebäude Nr. 5... die Voraussetzungen für einen Steueraufschub erfüllte. Am 11. Juli 1997 veräusserte X. die Liegenschaft GB Nr. 8... an die Eheleute Y. Daraufhin stellte die Steuerverwaltung X. für den Gewinn aus GB Nr. 1... die Grundstücksgewinnsteuerrechnung zu. Die Forderung wurde vom in Konkurs gefallenen Veräusserer nicht getilgt. Die kommunale Steuerverwaltung beantragte in der Folge beim Grundbuchamt die Eintragung eines gesetzlichen Pfandrechts für die Steuerforderung zuzüglich Verzugszins und Eintragungskosten auf der Liegenschaft GB Nr. 8... der Eheleute Y. Die kantonale Steuerverwaltung stellte hierauf verfügungsweise fest, das gesetzliche Pfandrecht sei zu Recht im Grundbuch eingetragen worden, und lehnte die Aufhebung des Grundpfands ab. Eine hiegegen gerichtete Einsprache wies

die kantonale Steuerkommission ab. Den dagegen gerichteten Rekurs der Eheleute Y. hiess jedoch das Obergericht teilweise gut.

*Aus den Erwägungen:*

2.– Die auf Grundstücke verlegten Einkommens-, Grundstückgewinn-, Vermögens-, Gewinn-, Kapital- und Minimalsteuern sind ohne Eintrag im Grundbuch durch ein Pfandrecht gedeckt, das den übrigen gesetzlichen Pfandrechten und Grundlasten im Rang gleichsteht. Die Steuerbezugsstelle kann die Eintragung des gesetzlichen Grundpfandrechts ins Grundbuch veranlassen. Damit wird das Recht unverwirkbar (Art. 118 des Gesetzes über die direkten Steuern vom 17. Dezember 1956 [StG, SHR 641.100]).

a) ...

b) Das *gesetzliche Steuergrundpfandrecht* kann nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung nur für Steuerforderungen Geltung haben, die eine *besondere Beziehung mit dem belasteten Grundstück* aufweisen. Zulässig sind solche Pfandrechte namentlich für Grundstückgewinnsteuern, nicht aber für *allgemeine Vermögenssteuern* und Kapitalsteuern juristischer Personen; bei Liquidationsgewinnen kann nur der sich aus der Wertsteigerung des Grundstücks ergebende Gewinn der Pfandsicherung unterliegen (BGE 122 I 355 ff. E. 2 mit weiteren Hinweisen; s. auch BGE 110 II 237 ff. E. 1 und 2, 62 II 29; *Blumenstein/Locher*, System des Steuerrechts, 5. A., Zürich 1995, S. 292).

aa) Die Grundstückgewinnsteuer steht unbestreitbar in *unmittelbarer Beziehung* zum Grundstück, so dass dafür ein gesetzliches Pfandrecht beansprucht werden kann (Art. 836 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210], Art. 118 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 119 des Gesetzes über die Einführung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 27. Juni 1911 [EG ZGB, SHR 210.100]; BGE 122 I 355 E. 2a, mit Hinweisen; *Blumenstein/Locher*, S. 292). Das vorliegende Steuergrundpfandrecht sichert die Grundstückgewinnsteuer 1997 des Steuerpflichtigen X. Dass die Rekurrenten nicht Schuldner dieser Steuer, sondern bloss Eigentümer des Grundstücks sind, ändert daran nichts, zumal sie das Grundstück in Kenntnis der gesetzlichen Pfandrechte erworben haben. Welche Bedeutung der vom Veräusserer abgegebenen Bestätigung, es würden keine Forderungen bestehen, die den Eintrag von Pfandrechten zur Folge haben könnten, zukommt, braucht im vorliegenden Verfahren nicht geprüft zu werden.

*bb)* Ebenfalls keinen Einfluss auf das Pfandrecht hat der Umstand, dass vorliegend die Grundstückgewinnsteuer den infolge *Ersatzbeschaffung* aufgeschobenen Gewinn aus der früher veräusserten Liegenschaft GB Nr. 1... des gewinnsteuerpflichtigen Verkäufers X. betrifft und nicht den (nicht erzielten) Gewinn aus der Veräusserung des belasteten Grundstücks GB Nr. 8... selbst. Durch eine Ersatzbeschaffung im Sinne von Art. 59a Abs. 2 Ziff. 5 StG wird die Gewinnbesteuerung aufgeschoben. Der latente Gewinn aus dieser Veräusserung lastet dann auf der Ersatzliegenschaft. Der Steueraufschub bewirkt lediglich, dass bei der nächsten steuerbaren Realisierung bei der Bestimmung der massgebenden Wertgrössen für das Bemessungsobjekt nicht auf den Zeitpunkt des Aufschubs, sondern auf denjenigen der letzten steuerbaren Handänderung abgestellt wird (*Bernhard Zwahlen*, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Basel und Frankfurt am Main 1997, Art. 12 N. 61, S. 199). Dem Zweck des Steueraufschubs bei Ersatzbeschaffung entspricht es daher auch, dass das als Ersatz beschaffte Grundstück als Sicherheit für den gesamten, d.h. auch für den aufgeschobenen latenten Grundstücksgewinn dient (s. auch unten E. 2e).

Mit Verfügung vom 31. Januar 1995 hat die Steuerverwaltung rechtskräftig festgestellt, dass die Voraussetzungen für einen Steueraufschub erfüllt seien (Beilage 4 der Steuerkommission). Zwar hatte X. die "Ersatzliegenschaft" GB Nr. 8... unbestrittenermassen bereits am 31. August 1990, und damit vor der Veräusserung des Grundstücks GB Nr. 1... am 31. Juli 1992, erworben. Dies schliesst eine Ersatzbeschaffung – entgegen der Auffassung der Rekurrenten – nicht von vornherein aus. Die Steuerbehörden können im Rahmen zulässiger Gesetzesauslegung und rechtsgleicher Rechtsanwendung sogenannte vorgängige Ersatzbeschaffungen zulassen (vgl. auch *Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung*, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri-Bern 1991, § 70 N. 3, S. 725; StE 1997 B 72.11 Nr. 6). Nach den Ausführungen der Steuerkommission entspricht es denn auch der Praxis der Kantonalen Steuerverwaltung zu Art. 59a Abs. 2 Ziff. 5 StG, Ersatzbeschaffungen innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren vor und drei Jahren nach der Veräusserung einer Liegenschaft zu akzeptieren. Ob die Zulassung einer vorgängigen Ersatzbeschaffung dem Sinn des Schaffhauser Steuergesetzes tatsächlich entspricht, braucht hier nicht geprüft zu werden. Der rechtskräftige Entscheid über den Steueraufschub ist für die Steuerbehörden und Rechtsmittelinstanzen schon aufgrund einer einheitlichen Betrachtung der steuerrelevanten Tatbestände verbindlich und kann auch durch die Rekurrenten, welche das Grundstück GB Nr. 8... in Kenntnis der gesetzlichen Steuer-

pfandrechte mit der darauf lastenden latenten Grundstückgewinnsteuer aus der Veräusserung von GB Nr. 1... erworben haben, nicht mehr angefochten werden. Die Bestreitungen der Rekurrenten vermögen an dieser Rechtslage nichts zu ändern.

cc) Das Grundpfandrecht kann gemäss Art. 119 Abs. 3 EG ZGB für die Steuern des laufenden und des vorangegangenen Jahres beansprucht werden. Die Steuerverwaltung hat ... das Steuerpfandrecht für die Grundstückgewinnsteuer 1997, d.h. für das vorangegangene Jahr, im Grundbuch eintragen lassen. Damit ist aber der Pfandrechtsanspruch rechtzeitig erhoben worden und – entgegen der Ansicht der Rekurrenten – *nicht verwirkt*.

Die Voraussetzungen des gesetzlichen Steuergrundpfandrechtes sind damit erfüllt.

c) Hinsichtlich des *Umfangs des Pfandrechts* machen die Rekurrenten geltend, für die Sicherstellung der Betriebs- und Eintragungskosten fehle es an einer gesetzlichen Grundlage. Die Steuerkommission hat sich dazu nicht geäussert.

Für Betriebskosten hat die Steuerverwaltung vorliegend keine Pfandsicherung beantragt, sondern – neben der Steuerforderung und dem unbestritten zulässigen Verzugszins – nur für die Eintragungskosten. Für die Eintragungskosten besteht das Steuerpfandrecht aber mangels gesetzlicher Grundlage nicht (vgl. auch *Richner/Frei/Weber/Brütsch*, Kurzkomentar zum Zürcher Steuergesetz, Zürich 1994, § 157 N. 8, S. 675, mit Hinweisen; *Armin Zucker*, Das Steuerpfand in den Kantonen, Diss. Zürich 1988, S. 52; *Reimann/Zuppinger/Schärerer*, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band IV, Zürich 1966, § 157 N. 16, S. 121). Das Grundbuchamt ist daher anzuweisen, das Pfandrecht hinsichtlich der Eintragungskosten zu löschen.

d) Die Rekurrenten beanstanden, dass sie nicht ins Veranlagungs- und Inkassoverfahren gegen den Steuerpflichtigen einbezogen worden seien und sich daher gegen die *pfandberechtigte Steuerforderung* nicht hätten wehren können. Insbesondere verlangen sie eventualiter die *Anrechnung des Verlustes* aus dem Verkauf der Liegenschaft GB Nr. 8...

Die Steuerkommission ist demgegenüber der Auffassung, ein Einbezug der Rekurrenten ins Veranlagungsverfahren sei weder notwendig noch zulässig, da einzig und allein der Veräusserer Steuersubjekt sei. Im übrigen bestreitet sie die Zulässigkeit einer Verlustverrechnung.

aa) Vom Veranlagungsverfahren – mit dem Grundstückgewinnsteuerpflichtigen als Partei – grundsätzlich zu unterscheiden ist das *Pfandrechtsver-*

*fahren* gegenüber dem Dritteigentümer, d.h. gegenüber dem mit dem Schuldner der Grundstücksgewinnsteuer nicht identischen Eigentümer der Pfandsache (*Reimann/Zuppinger/Schärrer*, § 159 N. 17, S. 133). Das Steuergesetz enthält für das Pfandrechtsverfahren keine ausdrücklichen Regelungen, so dass lückenfüllend allgemeine verfahrensrechtliche Bestimmungen und Grundsätze zur Anwendung gelangen. Insbesondere ist der verfassungsrechtliche Anspruch auf rechtliches Gehör zu beachten (vgl. auch *Zucker*, S. 109 ff.).

Der Gehörsanspruch gebietet grundsätzlich, dass der Dritteigentümer vor Erlass einer ihn benachteiligenden Pfandrechtsverfügung angehört wird; vorbehalten bleiben dringliche Fälle. Wird – wie vorliegend – das Grundbuchamt von der Steuerbehörde direkt angewiesen, auf einer bestimmten Liegenschaft für eine bestimmte Steuerforderung ein Grundpfandrecht einzutragen, ohne dass der Dritteigentümer vorher angehört worden wäre, so steht ihm immerhin das Recht zu, nach Kenntnis des Pfandrechts gegenüber der Steuerbehörde Einwendungen zu erheben. Die Steuerbehörde hat dann einen formellen Entscheid über Bestand und Umfang des Pfandrechts zu erlassen, gegen welchen der Rechtsmittelweg offen steht. Partei im Pfandrechtsverfahren ist der Dritteigentümer, nicht der Steuerpflichtige (*Richner/Frei/Weber/Brütsch*, § 157 N. 11, 19 ff., S. 676, 679 f.; *Reimann/Zuppinger/Schärrer*, § 159 N. 14 ff., S. 132 f.; *Zucker*, S. 114 ff., 124 f.).

Der Dritteigentümer kann im Pfandrechtsverfahren die Voraussetzungen des Pfandrechts bestreiten oder Tilgung, Erlass oder Verjährung der Steuerschuld geltend machen (*Richner/Frei/Weber/Brütsch*, § 157 N. 21, S. 680; *Reimann/Zuppinger/Schärrer*, § 159 N. 18, S. 133; *Zucker*, S. 118). Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung steht ihm auch das Recht zu, *Einwendungen gegen die Steuerforderung* zu erheben. Diese wirken sich allerdings nur auf den Umfang der Pfandhaft aus, nicht dagegen auf den Umfang der vom Steuerpflichtigen nach wie vor geschuldeten Steuer (*Richner/Frei/Weber/Brütsch*, § 157 N. 21, S. 680, mit Hinweisen; *Reimann/Zuppinger/Schärrer*, § 159 N. 18, S. 133; *Zucker*, S. 121). Dabei spielt es keine Rolle, ob der Steuerschuldner die betreffenden Einwendungen selbst erhoben hat oder er dies – aus welchen Gründen auch immer – unterlassen hat. Da der Dritteigentümer mit dem Pfandgrundstück für die Steuerschuld des Pflichtigen einzustehen hat, müssen ihm auch die gleichen Rechte wie diesem zustehen. Der Dritteigentümer soll daher nicht für Verfahrensfehler oder gar den dolosen Willen des Steuerpflichtigen einstehen müssen. Die Annahme, der Steuerpflichtige werde im Veranlagungsverfahren gleichzeitig auch die Interessen des Pfandeigentümers wahren, trifft jedenfalls nicht immer zu. Weder die Interessen noch die Sorgfalt stimmen überein, wenn der

Pflichtige im Veranlagungsverfahren, z.B. mangels eines Wohnsitzes in der Schweiz oder wegen Insolvenz, seine Verfahrensrechte nicht genügend wahrt (vgl. *Zucker*, S. 119).

Das Pfandrechtsverfahren wird damit zu einem zweiten Veranlagungsverfahren, wobei es zu beachten gilt, dass die Anforderungen an den direkten, belegmässigen Nachweis durch den Pfandeigentümer aufgrund dessen besonders schwieriger Stellung abzuschwächen sind. Entgegen älterer Auffassung hat die Steuerbehörde daher im Pfandrechtsverfahren die Richtigkeit der Veranlagung nachzuweisen und nicht der Pfandeigentümer (*Richner/Frei/Weber/Brütsch*, § 157 N. 21, S. 680, § 160 N. 24, S. 696; s. auch *Zucker*, S. 125 ff., mit Hinweisen; a.M. noch *Reimann/Zuppinger/Schärerer*, § 159 N. 18, S. 133 f.). Um ein zweimaliges Veranlagungsverfahren zu vermeiden, kann die Steuerbehörde – muss aber nicht – das ordentliche Veranlagungsverfahren mit dem Pfandrechtsverfahren gemeinsam durchführen (*Richner/Frei/Weber/Brütsch*, § 157 N. 21, S. 680).

*bb)* Wenn – wie hier – die Dritteigentümer des Pfandgrundstücks im Veranlagungsverfahren des Steuerpflichtigen keine Gelegenheit hatten, sich zu äussern, muss es ihnen im Pfandrechtsverfahren noch möglich sein, Einwendungen gegen die Steuerforderung zu erheben. Wenn die Steuerkommission die Einwendungen der Rekurrenten gegen die Steuerforderung nicht hören will, verkennt sie deren Stellung als Partei im Pfandrechtsverfahren.

*e)* Die Steuerkommission hält implizit an der gegenüber dem Steuerpflichtigen erfolgten Veranlagung fest. Die Rekurrenten bestreiten Bestand und Umfang der Steuerforderung. Sie haben ihre Bestreitung aber lediglich dahingehend substantiiert, dass sie eine Verrechnung des Grundstückgewinns aus der Veräusserung von GB Nr. 1... mit dem aus dem Verkauf von GB Nr. 8... erlittenen Verlust verlangen. Die Steuerkommission lehnt eine *Verlustverrechnung* mit Hinweis auf den Charakter der Grundstückgewinnsteuer als reiner Objektsteuer ab. Diese Frage ist daher im folgenden zu prüfen.

*aa)* Die Grundstückgewinnsteuer ist eine *Objektsteuer*. Sie wird unabhängig davon erhoben, ob die veräussernde Person in anderen Bereichen der Einkommenserzielung Verluste – und damit Einbussen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – erlitten hat. Sie ist in den meisten Kantonen – so auch im Kanton Schaffhausen – als reine Objektsteuer ausgestaltet, indem auch Verluste aus anderen Grundstücksveräusserungen nicht berücksichtigt werden (*Höhn/Waldburger*, Steuerrecht, Band I, 8. A., Bern/Stuttgart/Wien 1997, § 22 N. 8, S. 545 f.). Der *Grundsatz der gesonderten Gewinnermittlung* bei der Grundstückgewinnsteuer entspricht herrschender Lehre und konstanter Rechtsprechung; Ausnahmen sind lediglich bei Teilveräusserungen eines par-

zelierten einheitlichen Grundstücks vorgesehen (vgl. Art. 59h StG). Folgerichtig hält denn auch der von der Steuerkommission zitierte Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 6. April 1987 (StE 1987 A 21.11 Nr. 18) fest, dass Verluste aus einer früheren Grundstücksveräusserung nicht mit Gewinnen aus einer späteren Veräusserung eines anderen Grundstücks verrechnet werden können.

Mit dieser Feststellung ist die Frage, ob bei Steueraufschub zufolge Ersatzbeschaffung der aufgeschobene Gewinn aus der Veräusserung der ersten Liegenschaft mit einem Verlust aus der später veräusserten Ersatzliegenschaft verrechnet werden könne, – entgegen der Meinung der Steuerkommission – aber noch nicht beantwortet.

*bb)* Der *Steueraufschub* bewirkt, dass bei der nächsten steuerbaren Realisierung bei der Bestimmung der massgebenden Wertgrössen für das Bemessungsobjekt nicht auf den Zeitpunkt des Aufschubs, sondern auf denjenigen der letzten steuerbaren Handänderung abgestellt wird (*Zwahlen*, Art. 12 N. 61, S. 199). Durch den Steueraufschub resultiert daher kein Einbruch ins System der lückenlosen Besteuerung der Grundstückgewinne. Der Gewinn wird lediglich zu einem späteren Zeitpunkt steuerlich erfasst (*Blumenstein/Locher*, S. 203). Die privilegierte Handänderung, welche zum Steueraufschub führte, fällt bei der Gewinnermittlung und bei der Besitzdauer ausser Betracht; sie wird wie nicht geschehen behandelt (*Richner/Frei/Weber/Brütsch*, § 161 N. 130, S. 741 f.; StE 1999 B 42.32 Nr. 6, E. 4b). Art. 59d Abs. 2 StG hält dementsprechend ausdrücklich fest, dass für die Berechnung des Gewinns und der Besitzdauer die letzte Handänderung massgebend sei und hiefür die in Art. 59a Abs. 2 StG aufgeführten Erwerbsarten, d.h. die Steueraufschubtatbestände, ausser Betracht fallen.

Während beispielsweise beim privilegierten Erwerb zufolge Erbvorzugs, Erbgangs oder Schenkung ein und dasselbe Grundstück vorliegt, dessen Wertzuwachs in der Zeit von der letzten steuerbaren Handänderung bis zur steuerbaren Weiterveräusserung durch den Erben oder Beschenkten zu ermitteln ist, sind bei der Ersatzbeschaffung zwei Grundstücke zu betrachten. Beim späteren Weiterverkauf der Ersatzliegenschaft muss dabei in sinngemässer Anwendung von Art. 59d Abs. 2 StG sowohl der seinerzeit aufgeschobene Grundstücksgewinn als auch der auf dem nunmehr veräusserten Grundstück entstandene Wertzuwachs zur Besteuerung herangezogen werden. Die auf zwei verschiedenen Grundstücken erzielten Gewinne müssen zusammengesetzt werden (vgl. StE 1999 B 42.32 Nr. 6, E. 4b). Das muss aber auch für einen auf der Ersatzliegenschaft erlittenen Verlust gelten, denn zu berücksichtigen ist die gesamte Besitzdauer und der gesamte Gewinn vom Erwerb des

ersten Grundstücks bis zur steuerbaren Veräußerung des als Ersatzbeschaffung anerkannten Grundstücks.

Es ergibt sich somit, dass bei steueraufschiebender Ersatzbeschaffung sowohl der latente Gewinn aus der veräußerten Erstliegenschaft als auch der Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung der Ersatzliegenschaft zu berücksichtigen sind.

cc) Für den vorliegend zu beurteilenden Fall bedeutet dies, dass die Steuerbehörden den vom Steuerpflichtigen X. erlittenen Verlust aus der Veräußerung der Ersatzliegenschaft GB Nr. 8... auf den seinerzeit ermittelten Grundstücksgewinn aus der Veräußerung von GB Nr. 1... anrechnen müssen.

Die konkrete Höhe des Verlustes aus dem Verkauf von GB Nr. 8... lässt sich den vorliegenden Akten nicht entnehmen. Die Steuerverwaltung wird daher noch festzustellen haben, in welchem Umfang der Steuerpflichtige bei der Veräußerung von GB Nr. 8... einen Verlust erlitten hat, um diesen mit dem Gewinn aus GB Nr. 1... zu verrechnen. Entsprechend dem Ausgang dieser Abklärungen werden eine neue Verfügung zu treffen und das eingetragene Grundpfandrecht zu reduzieren oder aufzuheben sein. Im Sinne der vorstehenden Erwägungen ist die Sache daher an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

Der Rekurs erweist sich dementsprechend als teilweise begründet.