

BGer 2C_636/2007 vom 7. April 2008

Bundesgericht, 2008-04-07, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_636_2007

FR: TF 2C_636/2007 du 7 avril 2008

IT: TF 2C_636/2007 del 7 aprile 2008

Erwägungen

E. 1.1

Gegen die angefochtenen Entscheide des Appellationsgerichts des Kantons Basel-Stadt als Verwaltungsgericht betreffend die Grundstückgewinnsteuer ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig (Art. 82 lit. a in Verbindung mit Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (vgl. Art. 42 und Art. 100 BGG) der gemäss Art. 89 BGG legitimierten Beschwerdeführerin ist einzutreten.

E. 1.2

Der Zwischenentscheid vom 23. August 2006 über die Frage der Verjährung kann zusammen mit dem Endurteil vom 29. Mai 2007 angefochten werden (Art. 93 Abs. 3 BGG ; vgl. Urteil 2P.327/2006 E. 3).

E. 1.3

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann die Verletzung von Bundesrecht im Sinne von Art. 95 BGG gerügt werden, hier von Vorschriften der Bundesverfassung. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG).

E. 1.4

Das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (SR 642.14; StHG) ist hier nicht anwendbar, weil es um eine Steuerperiode geht, die in die Frist fällt, die den Kantonen gemäss Art. 72 Abs. 1 StHG zur Anpassung ihrer Steuergesetze offen stand (BGE 123 II 588 ; Urteil 2P.327/2006 vom 22. Dezember 2006 E. 2).

E. 2.1

Die Beschwerdeführerin rügt eine Verletzung des "Rechtsstaatsprinzips gemäss Art. 5 BV " und des Willkürverbotes (Art. 9 BV) durch die rückwirkende Anwendung von § 148 des am 1. Januar 2001 in Kraft getretenen Basler Gesetzes vom 12. April 2000 über die direkten Steuern (Steuergesetz; StG/BS). Diese erblickt sie insbesondere darin, dass die Vorinstanz die im Streit liegende Grundstückgewinnsteuerforderung nicht als verjährt betrachtet hat.

E. 2.2

Nach § 55 des am 1. Januar 2001 aufgehobenen basel-städtischen Gesetzes vom 22. Dezember 1949 über die direkten Steuern (aStG/BS) unterlag bei der Veräusserung von Grundstücken und Liegenschaften des Privatvermögens im Steuerjahr 1995 der realisierte Mehrwert der Grundstückgewinnsteuer, bei solchen des Geschäftsvermögens oder bei Anlagen juristischer Personen der Einkommens- oder Ertragssteuer (§ 55 aStG /BS).

Steuerpflichtig war grundsätzlich der (im Grundbuch eingetragene) Eigentümer der Liegenschaft (§ 1 Abs. 1 lit. b Ziff. 2 aStG/BS).

Gemäss § 4 Abs. 2 aStG /BS stand damals sowohl dem Kanton als auch den Gemeinden zur Sicherstellung der Steuern auf Gewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken durch Personen, die im Zeitpunkt der Eigentumsübertragung Sitz oder Wohnsitz im Ausland hatten, ein gesetzliches Pfandrecht zu. Wurde dieses nicht innert sechs Monaten seit der Eigentumsübertragung ins Grundbuch eingetragen, fiel es dahin.

E. 2.3

Das (gesetzliche) Steuerpfandrecht bleibt bis zum Untergang der garantierten Forderung, wie namentlich durch Verjährung, bestehen (Urteil 2P.332/2001 vom 30. April 2002 E. 5; Armin Zucker, Das Steuerpfandrecht in den Kantonen, Diss. Zürich 1988, S. 14).

E. 2.4

Das alte Steuergesetz enthielt keine Bestimmung über die Verjährung der Steuerforderungen. Es ist unbestritten, dass § 27 aStG /BS (Marginale: "Verwirkung"), wonach der Anspruch auf Nach- und Strafsteuern, Strafzahlungen und Verzugszinsen zehn Jahre nach Fälligkeit der betreffenden Steuerleistung erlischt, schon nach dem Wortlaut aber auch nach der Gesetzssystematik auf die hier in Frage stehende Grundstückgewinnsteuer nicht anwendbar ist.

E. 2.5

Das geltende Steuergesetz legt in den Übergangsbestimmungen fest, dass das neue Recht für das Steuerverfahren und den Steuerbezug mit dessen Inkrafttreten Anwendung findet (§ 234 Abs. 2 StG /BS).

E. 2.6

Die Vorinstanz hat unter Bezugnahme auf die Praxis des Bundesgerichts zur Direkten Bundessteuer (BGE 126 II 1 E. 2a; Urteil 2A.271/

2002 vom 20. November 2002 E. 2.1) erkannt, die Verjährung sei, auch wenn sie - wie im vorliegenden Fall nach dem neuen Steuergesetz (§ 148 StG /BS) - unter den allgemeinen Verfahrensgrundsätzen geregelt werde, ein materiell-rechtliches Institut, das unmittelbar den Bestand der Steuerforderung betreffe; es sei daher noch das alte Recht anzuwenden. Da dieses jedoch keine Bestimmung über die Veranlagungsverjährung enthalte, habe man bisher diesbezüglich - gestützt auf den allgemeinen Rechtsgrundsatz, dass öffentlich-rechtliche Ansprüche auch ohne gesetzliche Normierung verjähren - § 212 des kantonalen Gesetzes vom 27. April 1911 betreffend die Einführung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (EGZGB/BS) angewandt. Nach dieser Norm verjähren alle Ansprüche, für welche das Bundesrecht oder kantonale Gesetze keine andere Frist bestimmen, durch Ablauf von zehn Jahren; für die Verjährung werden die Vorschriften von Art. 127 f. OR anwendbar erklärt.

Die gesetzlichen Pfandrechte des kantonalen Rechts aus öffentlich-rechtlichen Verhältnissen sind durch Art. 836 ZGB gewährleistet. Entsprechend der sich daraus ergebenden zivilrechtlichen Ausrichtung finden sich Bestimmungen über Steuerpfandrechte vielfach in den kantonalen Einführungsgesetzen zum Zivilgesetzbuch (vgl. Armin Zucker, a.a.O., S. 23 f.). Allfällige Regelungslücken beim Steuerpfandrecht können somit ohne weiteres durch analoge Anwendung zivilrechtlicher Vorschriften und Grundsätze

geschlossen werden. Die frühere Praxis der Vorinstanz, zur Lückenfüllung auf das kantonale Einführungsgesetz zum Zivilgesetzbuch abzustellen, ist deshalb bundesrechtlich nicht zu beanstanden (vgl. BGE 97 I 624 E. 6a). Die Beschwerdeführerin beansprucht denn auch selber ihre weitere Anwendung im vorliegenden Fall.

E. 2.7

Die Vorinstanz hat indessen erkannt, der frühere Mangel einer fehlenden Verjährungsbestimmung sei mit dem neuen Steuergesetz behoben worden. Bereits das Bundesgericht habe in BGE 107 Ib 198 entschieden, das neue Recht sei auch auf Sachverhalte anwendbar, die nach seinem Inkrafttreten noch bestehen und neurechtliche Verjährungsbestimmungen seien deshalb auch auf Forderungen anwendbar, die vor dem Inkrafttreten des neuen Rechts entstanden und fällig geworden, aber zu diesem Zeitpunkt noch nicht verjährt seien. Es sei daher auch im vorliegenden Fall das neue Recht anzuwenden, welches gegenüber dem alten Recht mit der Regelung der Verjährung eine Verbesserung und Vereinheitlichung gebracht habe.

E. 2.8

Die Beschwerdeführerin bezeichnet diese Auslegung des kantonalen Rechts als willkürlich. Sie vertritt die Auffassung, die Frage der Verjährung sei nach wie vor nach § 212 EGZGB/BS zu beurteilen.

E. 2.9

Gemäss § 212 EGZGB/BS ("V. Teil: Das Obligationenrecht, II. Verjährung OR 127 f.") verjähren alle Ansprüche, für welche das Bundesrecht oder kantonale Gesetze keine andere Frist bestimmen, durch Ablauf von zehn Jahren (Abs. 1). Für die Verjährung werden die Vorschriften von "Art. 127 f." OR anwendbar erklärt (Abs. 2). Diese Bestimmung gilt auch für öffentlich-rechtliche Ansprüche (Alessandra Ceresoli, Die Verjährung öffentlich-rechtlicher Forderungen nach basel-städtischem Recht, BJM 1992, S. 282 f.; vgl. BGE 97 I 624 E. 6).

Mit dem Verweis auf die Verjährungsbestimmungen des Obligationenrechts sind insbesondere auch dessen Regeln betreffend Beginn, Berechnung, Stillstand und Unterbrechung anwendbar (Alessandra Ceresoli, a.a.O., S. 288, insb. S. 298 und 308; Emanuel Grüniger/ Walter Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 1970, S. 140; Markus Binder, Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht, Diss. Zürich 1985, S. 179). Erfasst sind somit ebenfalls die Art. 135 Ziff. 2 und Art. 138 Abs. 1 OR, wonach die Verjährung u.a. durch Klage oder Einrede vor einem Gericht unterbrochen wird und mit jeder Entscheidung des Richters von neuem zu laufen beginnt; diese Bestimmungen sind nicht eng auszulegen, sodass auch andere Einforderungshandlungen die Frist unterbrechen (Urteil 2P.221/2004 vom 30. Juni 2005 E. 5, publ. in: RDAF 2005 II S. 468).

-:-

Seit der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer am 5. September 1995 wurde die Verjährung verschiedentlich unterbrochen; dies zumindest durch die Urteile der kantonalen Steuerrekurskommission vom 27. August 1998 und des Verwaltungsgerichts vom 23. August 2006 (betreffend die Verjährung). Selbst bei der von der Beschwerdeführerin, die dabei ohnehin zu Unrecht von einer Verwirkungsfrist ausgeht, vertretenen Anwendung von § 212 EGZGB/BS wäre die streitige Steuerforderung somit noch nicht verjährt. Diese Auffassung wurde bereits von der kantonalen Steuerrekurskommission in ihrer

Rekursantwort vom 31. Mai 2006 dargelegt; es kann darauf verwiesen werden.

E. 2.10

Es gilt als allgemeiner Rechtsgrundsatz des schweizerischen Verwaltungsrechts, dass öffentlich-rechtliche Ansprüche selbst beim Fehlen einer ausdrücklichen Gesetzesbestimmung der Verjährung oder Verwirkung unterliegen (BGE 125 V 396 E. 3a). Es verstösst daher gegen das Willkürverbot (Art. 9 BV), Steuerforderungen durch wiederholte Unterbrechungen der Verjährung dieser gänzlich zu entziehen (Urteil 2P.299/2002 vom 3. November 2003 E. 2.3). Es ist deshalb bundesrechtlich nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanzen auch bei vor Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes entstandenen Steuerforderungen (zu Gunsten des Steuerpflichtigen) § 148 Abs. 4 lit. b StG /BS anwenden, der neu eine Verwirkungsfrist von 15 Jahren für die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer vorsieht (vgl. Vernehmlassung der Steuerrekurskommission vom 31. Mai 2006 im vorinstanzlichen Verfahren). Es kommt hinzu, dass diese Lösung auch Art. 47 Abs. 1 StHG entspricht.

E. 2.11

Was die Beschwerdeführerin gegen die Unterbrechung der Verjährungsfrist - zwar im Zusammenhang mit der Anwendung von § 148 StG /BS - ausführt, führt zu keiner anderen Beurteilung. Wohl sieht diese Bestimmung für die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer eine Verjährungsfrist von fünf Jahren nach Entstehen des Steueranspruchs vor (Abs. 1 lit. b). Die Frist steht jedoch u.a. während eines Rekursverfahrens still (Abs. 2 lit. a). Die Vorinstanz hat denn auch eine Zeitspanne von rund siebeneinhalb Jahren vom Zeitpunkt der Entscheidfällung der kantonalen Steuerrekurskommission bis zur Eröffnung des begründeten Entscheids zu Recht als krasse Verfahrensverschleppung und Verletzung von Art. 29 BV bezeichnet. Es ist indessen bundesrechtlich nicht zu beanstanden, wenn sie erkannt hat, dies führe nicht zum Untergang des materiellrechtlichen Steueranspruchs (vgl. BGE 129 V 411 E. 3.4, S. 422). Dies insbesondere auch aufgrund des Umstandes, dass sie nichts unternommen hat, um eine frühere Eröffnung des erstinstanzlichen Urteils zu erwirken (vgl. BGE 125 V 373 E. 2). Eine zusätzliche Möglichkeit der Verwirkung eines Steueranspruches kann sich innerhalb des nach dem Ausgeführten durch die Verjährungsfristen vorgegebenen Zeitraumes jedenfalls nicht aus Art. 29 Abs. 1 BV oder dem Grundsatz des staatlichen Handels nach Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 BV) ergeben (vgl. Urteil 2P.434/1996 vom 27. Februar 1998 E. 4). Mit der Feststellung einer krassen Verfahrensverschleppung bzw. Verletzung von Art. 29 Abs. 1 BV und dem Verzicht auf Erhebung von Verfahrenskosten ist dem verfassungsrechtlichen (Mindest-)Anspruch von Art. 29 BV Genüge getan.

E. 2.12

Nach dem Ausgeführten verletzt der angefochtene Entscheid betreffend die Verjährung (Urteil vom 23. August 2006) - jedenfalls im Ergebnis - kein Bundesrecht.

E. 3.1

Die Beschwerdeführerin rügt sodann eine Verletzung der Eigentumsgarantie (Art. 26 Abs. 1 BV). Sie räumt zwar - zu Recht (vgl. Urteil 2P.348/2005 vom 26. Mai 2006 E. 3.3) - ein, das in § 4 Abs. 2 aStG /BS geregelte Steuerpfandrecht sei im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (insb. zu Art. 49 BV und Art. 6 und 836 ZGB) verfassungsrechtlich grundsätzlich zulässig. Dessen Geltendmachung im konkreten Fall erweise sich jedoch als Verletzung des genannten Grundrechts.

E. 3.2

In diesem Zusammenhang macht die Beschwerdeführerin zunächst geltend, die der Steuerforderung zu Grunde liegende Veranlagungsverfügung vom 5. September 1995 sei nichtig. Deren Nichtigkeit begründet sie damit, dass im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung zufolge Löschung der Steuerpflichtigen am 3. Mai 1995 im Handelsregister kein Steuersubjekt mehr bestanden habe. Das Pfandrecht sei erst am 15. Mai 1995 eingetragen worden.

E. 3.2.1

Die Steuerpflichtige, d.h. die liechtensteinische Anstalt, ist unbestrittenermassen am 3. Mai 1995 im Handelsregister des Fürstentums Liechtenstein gelöscht worden. Das streitige Grundstücksgewinnsteuerepfandrecht ist jedoch als unmittelbares gesetzliches Pfandrecht ausgestaltet, das ohne Grundbucheintragung unmittelbar mit der Veräusserung bzw. mit dem Zuschlag in der Zwangsverwertung am 7. April 1995 entstanden ist. Die innert sechs Monaten vorzunehmende Eintragung gemäss § 4 Abs. 2 aStG /BS hat nicht konstitutiven, sondern lediglich erhaltenden Charakter (vgl. Armin Zucker, a.a.O., S. 54 f.; Thomas Koller, Gesetzliche Grundpfandrecht zur Sicherung von Steuerforderungen - Probleme für Grundstückkäufer und Banken, in: Theorie und Praxis der Grundpfandrechte, Hrsg. Wolfgang Wiegand, Bern 1996, S. 39 f.).

Somit bestand entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung, also bei der Veräusserung (vgl. BGE 107 Ib 376 E. 3; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Bern 2002, S. 308) noch ein Steuersubjekt. Dieses ist erst später, d.h. mit seiner Löschung am 3. Mai 1995 weggefallen. Die Steuerforderung ist somit rechtsgültig entstanden. Dass die entsprechende Veranlagungsverfügung erst im September 1995 erlassen wurde, ändert am wirksamen Zustandekommen der Steuerforderung nichts; die Veranlagungsverfügung stellt lediglich die mit dem Zuschlag bereits entstandene Steuerforderung fest und wird mit dem späteren Untergang des Steuersubjekts nicht nichtig. Dass sie der Steuerpflichtigen nicht mehr eröffnet werden konnte, ist ohne Bedeutung. Die Vorinstanz hat somit kein Bundesrecht verletzt, wenn sie zum Schluss gekommen ist, die Steuerpflichtige habe bis zu ihrem Erlöschen Steuerschulden begründen können, welche in ihrer Höhe erst später verfügt werden konnten.

E. 3.2.2

Unter diesen Umständen durfte die kantonale Steuerverwaltung ohne Verletzung der von der Beschwerdeführerin angerufenen Eigentumsgarantie zur Sicherung ihrer Steuerforderung das für diese Zwecke ausdrücklich vorgesehene Grundpfandrecht im Grundbuch eintragen lassen. Dies entspricht dem Sinn und Zweck des Steuerpfandrechts, der gerade darin besteht, den gefährdeten Bezug der Steuer für den Fall zu sichern, dass der Veräusserer mit (Wohn-)Sitz im Ausland in der Schweiz nach Preisgabe seines Grundstücks nicht mehr belangt werden kann oder dass der Veräusserer in Konkurs fällt (Thomas Koller, a.a.O., S. 34 f.). Das Steuerpfandrecht berechtigt die Steuerverwaltung in diesem Fall, ihr Pfandrecht bei Nichtbezahlung der Steuer gegenüber jedem Eigentümer des Pfandobjekts auszuüben, unabhängig davon, ob dieser Steuerschuldner oder Dritteigentümer ist, und sich aus dem Pfanderlös zu befriedigen; bei der Grundstücksgewinnsteuer trifft die Pfandhaft immer den Dritteigentümer, da der Steuerpflichtige Veräusserer nach dem Zuschlag nicht mehr Eigentümer der

pfandbelasteten Liegenschaft ist (Armin Zucker, a.a.O., S. 6 und 39).

E. 3.3

Auch der weitere Einwand, das Recht, die Eintragung des Pfandrechts zu verlangen, sei infolge Säumnis (Nichtgeltendmachung des Vorabbefriedigungsrechts aus dem Bruttoersteigerungserlös) erloschen, ist unbegründet. Die Vorinstanz hat diesbezüglich erkannt, wenn die Grundstückgewinnsteuer vorweg aus dem Steigerungserlös gedeckt worden wäre, hätte die grundpfandgesicherte Forderung der Beschwerdeführerin im selben Umfang nicht bedient werden können; somit wäre ihr Pfandausfall um den Steuerbetrag höher ausgefallen; es handle sich also um ein Nullsummenspiel (angefochtener Entscheid E. 2.2.2). Dem ist zuzustimmen, ergibt sich doch aus den Akten, dass die Beschwerdeführerin einen Pfandausfall von Fr. 1'017'320.-- erlitten hat.

Mit der von ihr beanstandeten Nichtbezahlung der Steuer aus dem Verwertungserlös ist die Beschwerdeführerin jedenfalls im Ergebnis nicht in ihrem verfassungsrechtlich geschützten Eigentumsrecht verletzt worden. Da die Beschwerdeführerin im vorliegenden Fall den Zuschlagspreis mit der Übernahme der entsprechenden Belastungen vollumfänglich getilgt hat, hätte ihrem Anliegen dadurch Rechnung getragen werden müssen, dass im entsprechenden Umfang ein der Steuer entsprechender Teil des Zuschlagspreises nicht durch Übernahme von Pfandbelastungen, sondern durch Bezahlung in bar hätte beglichen werden müssen. Falls die Beschwerdeführerin der Meinung sein sollte, sie sei durch das Vorgehen des Betreibungsamtes in Verletzung von Bestimmungen des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs zu Schaden gekommen, hätte sie dies mittels Verantwortlichkeitsklage gegen den Kanton geltend zu machen (vgl. Art. 5 SchKG ; Urteil 2P.348/2005 vom 26. Mai 2006 E. 3.2.3).

E. 4

Die Beschwerde ist aus diesen Gründen abzuweisen. Entsprechend diesem Ausgang hat die Beschwerdeführerin die Kosten des Verfahrens vor Bundesgericht zu tragen (Art. 66 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.