

# LU\_GERICHTE A 96 85 vom 21. Juli 1997

LU Gerichte, 1997-07-21, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu\\_gerichte\\_A\\_96\\_85](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_A_96_85)

FR: LU\_GERICHTE A 96 85 du 21 juillet 1997

IT: LU\_GERICHTE A 96 85 del 21 luglio 1997

## Regeste

§ 36 StG; § 103 Abs. 1 Ziff. 1 EGZGB. Gesetzliches Steuergrundpfandrecht für nachträgliche Vermögenssteuer auf Grundstücken. Von Gesetzes wegen wird die nachträgliche Vermögenssteuer durch ein gesetzliches Pfandrecht ohne Eintragung gesichert (Erw. 2, 3). Die Sicherheit ist an eine Verwirkungsfrist gebunden; Modalitäten des Fristenlaufs; ihre Wahrung setzt rechtzeitige und inhaltlich korrekte Betreuung voraus (Erw. 4). | Direkte Staats- und Gemeindesteuern

## Erwägungen

### E. 1

Der Gemeinderat stützt seinen Entscheid auf § 103 Abs. 1 Ziff. 1 EGZGB. Diese Bestimmung lautet in der heute geltenden Fassung wie folgt: «Ein gesetzliches Pfandrecht ohne Eintragung im Grundbuch besteht für Steuern ab Liegenschaften, vom Tage ihrer Dekretierung an gerechnet, für die Dauer von zwei Jahren.» Die Beschwerdeführerin wendet ein, der Gesetzgeber habe das gesetzliche Steuerpfandrecht auf ganz bestimmte Abgaben beschränkt wissen wollen. Die nachträgliche Vermögenssteuer gehöre nicht zu den Steuern ab Liegenschaften. § 103 Abs. 1 Ziff. 1 EGZGB enthalte keine klare und unzweideutige Ordnung, um dem im Abgaberecht allgemein geltenden Legalitätsprinzip zu genügen. Dem hält die Kantonale Steuerverwaltung entgegen, die Vereinbarkeit von § 103 Abs. 1 Ziff. 1 EGZGB mit dem übergeordneten Bundesrecht ergebe sich aus Art. 836 ZGB. Diese Norm räume den Kantonen die Befugnis ein, für Steuern, die eine besondere Beziehungsnähe zu Grundstücken aufweisen, Sicherheiten in Form von gesetzlichen Pfandrechten zu statuieren. Der luzernische Gesetzgeber habe von dieser Kompetenz Gebrauch gemacht und im Einführungsgesetz zum ZGB das gesetzliche Pfandrecht für sämtliche im Zusammenhang mit Liegenschaften erhobenen Steuern eingeführt. § 103 Abs. 1 Ziff. 1 EGZGB stehe nach wie vor in Kraft und sei daher auch auf die nachträgliche Vermögenssteuer anwendbar. Streitig und damit zu prüfen ist, ob die nachträgliche Vermögenssteuer von dieser Regelung erfasst ist oder nicht. Dies ist auf dem Wege der Auslegung, unter Berücksichtigung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung über das Steuergrundpfandrecht, zu ermitteln.

### E. 2

a) ... (Allgemeine Erwägung betreffend Auslegung) ... Die Gesetzesmaterialien fallen dann ins Gewicht, wenn sie angesichts einer unklaren Bestimmung eine klare Antwort geben (BGE 111 II 152 Erw. 4a). Ferner ist auf den Willen des Gesetzgebers dann abzustellen, wenn er im Wortlaut des Gesetzes selbst Ausdruck gefunden hat, dem Sinn der Bestimmung entspricht und der Systematik des Erlasses Rechnung trägt (BGE 109 Ia 303; AGVE 1992 S. 182 Erw. 2a mit Hinweisen). b) Das Bundesgericht hatte schon mehrmals Gelegenheit, Steuerpfandstreitigkeiten zu beurteilen. In BGE 122 I 351 erwog es folgendes:

Gemäss Art. 836 ZGB bedürfen gesetzliche Pfandrechte aus öffentlich-rechtlichen Verhältnissen, wozu die Steuerforderungen zählen, zu ihrer Gültigkeit keiner Eintragung. Dieser Artikel stellt lediglich fest, dass solche gesetzliche Pfandrechte auch neben dem Zivilgesetzbuch bestehen. Die Kompetenz der Kantone zur Einführung von Steuergrundpfandrechten ergibt sich schon aus Art. 3 BV und nicht erst aus Art. 836 ZGB, weshalb es sich dabei um einen unechten Vorbehalt handelt. Zwar können die Kantone öffentlich-rechtliche, unmittelbar gesetzliche Pfandrechte einführen, doch darf das kantonale öffentliche Recht gemäss Art. 6 ZGB das Bundesprivatrecht nicht vereiteln oder gegen seinen Sinn und Zweck verstossen. Nach der Praxis des Bundesgerichts sind deshalb unmittelbar gesetzliche Steuerpfandrechte des kantonalen Rechts nur zulässig für Steuerforderungen, die eine besondere Beziehung zum belasteten Grundstück aufweisen (BGE 110 II 236, 84 II 91). Zulässig sind solche Pfandrechte namentlich für Grundstückgewinnsteuern (BGE 106 II 81, 85 I 32, 84 II 91; ASA 62,570), nicht aber für allgemeine Vermögenssteuern und Kapitalsteuern von juristischen Personen (BGE 110 II 236). In Frage kommt das Steuerpfandrecht ferner für den aus einem Liegenschaftsverkauf resultierenden Gewinn, der anlässlich der Liquidation einer Aktiengesellschaft im Rahmen der ordentlichen Gewinnsteuer veranlagt wurde. Im oben zitierten Urteil erklärte das Bundesgericht ein Steuerpfandrecht nach dem Obwaldner Steuergesetz zur Sicherung der Liquidationsgewinnsteuer insoweit für zulässig, als der Liquidationsgewinn auf eine Wertsteigerung des Grundstücks zurückgehe, nicht aber, soweit er auf andere Faktoren zurückzuführen sei. In Präzisierung seiner Rechtsprechung stellte das Bundesgericht weiter fest, nach der herrschenden Lehre könne auch für allgemeine Steuern, soweit sie Grundstücke betreffen, das Steuerpfandrecht geltend gemacht werden, wobei der auf das Pfandgrundstück entfallende Anteil der Steuer ausgeschieden werden müsse. Die Rechtfertigung des Steuerpfandrechts ergebe sich daraus, dass die Steuerforderung eine besondere Beziehung zum belasteten Grundstück aufweise. Als Kriterium für die Beurteilung dieses Erfordernisses könne darauf abgestellt werden, ob die Steuer ihre Grundlage ausschliesslich in der Tatsache des Grundeigentums habe oder von Faktoren abhängige, die ausserhalb dieser Tatsache liegen. Ob sie formell und gesetzessystematisch unter den allgemeinen Steuern oder unter speziellen Steuern aufgeführt sei, könne dabei keine Rolle spielen. Wesentlich sei bei der Besteuerung eines Gewinnes vielmehr, ob dieser auf die Wertsteigerung des Grundstücks zurückgehe. Treffe dies zu, dann könne die Steuer pfandgesichert werden, unabhängig davon, ob sie als besondere Grundstückgewinnsteuer ausgestaltet oder im Rahmen der ordentlichen Einkommens- oder Gewinnsteuer erhoben werde. Soweit hingegen ein Gewinn nicht bloss auf die Wertsteigerung des Grundstücks, sondern auf andere Faktoren zurückzuführen sei, liege keine besondere Beziehung zum Grundstück vor, so dass insoweit die allgemeine Einkommenssteuer nicht pfandgesichert werden könne.

### **E. 3**

a) Auszugehen ist davon, dass die Kantone gemäss Art. 3 BV befugt sind, gesetzliche Steuergrundpfandrechte einzuführen. Der luzernische Gesetzgeber hat von dieser Kompetenz Gebrauch gemacht und in § 103 Abs. 1 Ziff. 1 EGZGB vom 21. März 1911 das gesetzliche Pfandrecht für Steuern ab Liegenschaften vorgesehen. Der Auffassung der Beschwerdeführerin, diese Bestimmung stelle keine klare Grundlage für die Geltendmachung des Steuerpfandrechts dar, kann nicht gefolgt werden. Beim EGZGB handelt es sich um ein Gesetz im formellen Sinn, womit das darin verankerte Steuerpfandrecht eine genügende gesetzliche Grundlage im Sinne der Rechtsprechung

aufweist (vgl. BGE 120 Ia 3 Erw. 3c). Soweit das Steuerpfandrecht allgemein im EGZGB statuiert ist, liegt daher kein Verstoß gegen das Legalitätsprinzip vor, welches im Bereich des Abgaberechts aus Art. 4 BV hergeleitet wird. Daran ändert nichts, dass eine solche Vorschrift - im Gegensatz zu § 32 des Grundstücksgewinnsteuergesetzes - im Steuergesetz selbst nicht enthalten ist. Mit § 103 Abs. 1 Ziff. 1 EGZGB ist dem Erfordernis der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nach einer Grundlage im formellen Gesetz auf jeden Fall Genüge getan. b) Weiter zu prüfen bleibt, was der Rechtsbegriff bedeutet. Die Beschwerdeführerin will darunter nur die Liegenschaftssteuer im Sinne von § 175ff. des Steuergesetzes (StG) verstanden wissen. Dieser Ansicht kann aus folgenden Gründen nicht beigepflichtet werden: Wie die Geschichte der Norm zeigt, teilte das Einführungsgesetz in der Fassung vom 21. März 1911 die gesetzlichen Pfandrechte ursprünglich in zwei Gruppen auf: § 103 regelte diejenigen, welche «ohne Eintragung» massgeblich waren, und § 104 jene Fälle, in welchen das Pfandrecht «durch Eintragung» erheblich wurde. Unter der ersten Gruppe listete § 103 Ziff. 1 eigens die gesetzlichen Grundpfandrechte «für Steuern vom Vermögen und Erwerb aus Liegenschaften» sowie unter Ziff. 2 und 3 die «Brandsteuern» im Sinne des Gesetzes über die Brandversicherungsanstalt (heute Gebäudeversicherung) und die «Wasserrechtszinsen» auf (G IX 217). Welche Steuer damit im einzelnen gesichert wird oder aber dieses Schutzes entbehrt, wurde laut Materialien nicht weiter erörtert. Immerhin stiess die weite, geradezu zusammenfassende Benennung von 1911 anlässlich der Beratungen im Grossen Rat nicht auf Widerstand. Das muss für ein Steuerpfandrecht heute wie damals besonders auffallen. Offenbar schien klar und wurde hingenommen, was sie bedeutete (vgl. Amtliche Übersicht der Verhandlungen des Grossen Rates sowie des Regierungsrates des Kantons Luzern im Jahre 1910, Teil Grosser Rat, S. 35-61, 197-199, 219-225, 228 und 229, Teil Grosser Rat 1911, S. 4-13, 24-28). Ausgehend von einer Motion entfiel im Jahre 1921 die Regelung betreffend gesetzliche Pfandrechte «mit Eintragung». Man änderte § 103 und hob § 104 EGZGB auf. Dazu war es namentlich gekommen, weil bei der Anwendung dieser Bestimmungen Schwierigkeiten aufgetreten waren, die es auszumerzen galt. Ausserdem wurde die von § 104 EGZGB vorgeschriebene Eintragung des Pfandrechts als «nicht nur kostspielig und umständlich» erkannt. Bereits aus damaliger Sicht konnte denn die Abschaffung der eintragungspflichtigen Pfandrechte um so leichter geschehen, «als es sich bei allen Fällen des zitierten § 104 um allgemein verbindliche Verhältnisse im Sinne von Art. 836 des Zivilgesetzbuches handelt, für die ein gesetzliches Pfandrecht auch ohne Eintragung geschaffen werden kann und soll» (a.a.O., Teil Grosser Rat 1921, S. 58-60). Erst seit 1921 lautete § 103 Abs. 1 Ziff. 1 EGZGB in der heute noch geltenden Formulierung: «Ein gesetzliches Pfandrecht ohne Eintragung im Grundbuch besteht für Steuern ab Liegenschaften» (G X 340). Wie aber die Materialien belegen, war nicht Gegenstand dieser Novelle, über das oben Erwähnte hinaus zusätzlich den Kreis pfandgesicherter Steuern einschränkend zu verändern (a.a.O. 1921, Teil Grosser Rat, S. 58-61, 157). Das zeigen auch die Unterlagen der Vorarbeiten und Beratungen zum Steuergesetz vom 27. Mai 1946: Damals hatte der Regierungsrat zum Thema Steuerpfandrecht zwar eine eigene Bestimmung vorgeschlagen, um damit § 103 EGZGB für den Bereich des Steuergesetzes zu ersetzen. Die Kommission wollte sie aber nicht im Steuergesetz aufgenommen haben (vgl. Resultat der Beratungen des Regierungsrates betreffend das Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern vom 14.11.1945, S. 54 zu § 140, Botschaft des Regierungsrates zum Volksbegehren auf Abänderung des kantonalen Steuergesetzes vom 17.12.1945, S. 82 zu § 137; Protokoll der Verhandlungen der grossrätlichen Kommission zur Steuergesetzrevision vom 29.1.1946, S. 69 zu § 137;

vgl. Entwurf des Regierungsrates zum Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern mit Abänderungsanträgen der Kommission bis zum 26.2.1946, S. 51). Unabhängig davon hatte die Regierung ihrer Botschaft die ursprüngliche Formulierung aus dem Jahre 1911 zugrunde gelegt, führte sie nämlich dazu auf S. 82 aus: «§ 103 EG hat ein gesetzliches Steuerpfandrecht statuiert für Steuern vom Vermögen und Erwerb aus Liegenschaften, vom Tage ihrer Dekretierung an gerechnet, für die Dauer von zwei Jahren.» Übers Ganze gesehen offenbart sich damit für § 103 Abs. 1 Ziff. 1 EGZGB, wie die Wendung «für Steuern ab Liegenschaften» ins Gesetz kam: Sie ging aus einem redaktionellen und deshalb für ihren Inhalt unbedeutenden Eingriff bezüglich pfandgesicherter Steuern hervor. Mit der Steuerverwaltung ist die Formulierung «Steuern ab Liegenschaften» in einem umfassenden Sinne zu verstehen. Ausgehend vom Sinn und Zweck dieser Bestimmung bleibt die ursprüngliche Stammversion «für Steuern vom Vermögen und Erwerb aus Liegenschaften» von entscheidender Bedeutung. Entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin erfasst dieser Begriff nicht bloss die eigentliche Liegenschaftssteuer gemäss § 175 StG. Diese Auslegung kann schon deshalb nicht zutreffen, weil im Kanton Luzern eine gesetzliche Grundlage für die Erhebung einer Liegenschaftssteuer erst mit der Einführung des neuen Steuergesetzes vom 27. Mai 1946 geschaffen wurde. Daraus erhellt, dass die fragliche Formulierung keinesfalls das gesetzliche Pfandrecht ausschliesslich für die Liegenschaftssteuer als zulässig erklären will. Eine derartige Beschränkung auf eine in ihrer Art untergeordnete Steuer wäre denn auch nicht mit dem Sinn und Zweck dieser Vorschrift in Einklang zu bringen. Unter den Rechtsbegriff «Steuern ab Liegenschaften» fallen, in Beachtung der Kriterien der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, vielmehr sämtliche Einkommens- und Vermögenssteuern, die eine besondere Beziehung zur Liegenschaft aufweisen. Dazu gehören nebst der Liegenschaftssteuer sowohl ordentliche als auch indirekte Steuern. Zu denken ist in dieser Hinsicht vorab an die Grundstückgewinnsteuer, für die § 32 GGStG eine eigene gesetzliche Grundlage über das Pfandrecht enthält. Dabei handelt es sich jedoch um eine reine Wiederholung, die im Interesse der Vollständigkeit ins GGStG aufgenommen wurde (vgl. Botschaft des Regierungsrates vom 19.3.1959 zum Gesetzesentwurf über die Grundstückgewinnsteuer, S. 17 zu § 31). Davon erfasst sind sodann die Liquidationssteuern auf Gewinnen aus der Veräusserung von Liegenschaften. Darunter zu subsumieren ist aber auch die nachträgliche Vermögenssteuer im Sinne von § 36 StG. Sie ist u.a. geschuldet, wenn das Grundstück, das zum Ertragswert besteuert wurde, veräussert wird. Die nachträgliche Besteuerung erfolgt entsprechend der Besitzesdauer, höchstens jedoch für die letzten 15 Jahre. Als Bemessungsgrundlage gilt das steuerbare Vermögen. Dieses beträgt bei Veräusserung die Hälfte der Differenz zwischen dem durchschnittlichen Steuerwert der massgebenden Besitzesdauer (Ertragswert) und so vielen Prozenten des Veräusserungserlöses, wie der Grosse Rat für die Bemessung des Steuerwertes gemäss § 35 Abs. 2 lit. b festgelegt hat (§ 36 Abs. 2 Ziff. 1 StG). Damit bildet der Wert der Liegenschaft Bestandteil der Bemessungsgrundlagen für die Besteuerung, und zwar im Sinne der Differenz zwischen Ertragswert einerseits und Verkaufspreis andererseits. Daraus lässt sich, im Lichte der bundesgerichtlichen Praxis, ohne weiteres eine besondere Beziehung der nachträglichen Vermögenssteuer mit der Liegenschaft ableiten, beruht sie doch im Ergebnis auf einer Wertsteigerung des Grundstücks. Damit ist aber auch die Zulässigkeit des gesetzlichen Steuerpfandrechts zu bejahen. Unerheblich ist, dass es sich bei der nachträglichen Vermögenssteuer um eine ordentliche Steuer und keine Spezialsteuer wie die Liegenschafts- und Grundstückgewinnsteuer handelt. Wesentlich für die Beurteilung

des Steuerpfandrechts ist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts allein, dass eine besondere Beziehung zwischen der Steuer und dem zu belastenden Grundstück vorliegt. Wie dargetan, trifft dies hier zu. Diese Auffassung findet schliesslich auch Zustimmung im «Kommentar zum Neuen Luzernischen Steuergesetz», wo unter Bezugnahme auf § 103 EGZGB erwähnt wird, das Pfandrecht sei beschränkt auf Steuern ab liegendem Vermögen und das unmittelbar aus solchem fliessende Einkommen (Moser/Steiner, Kommentar zum Neuen Luzernischen Steuergesetz, Luzern 1947, N 6 zu § 141 StG). Wenn der Gemeinderat in Anwendung von § 103 Abs. 1 Ziff. 1 EGZGB das gesetzliche Pfandrecht für die nachträglichen Vermögenssteuern beansprucht hat, so lässt sich dies dem Grundsatz nach nicht beanstanden. c) ...

#### **E. 4**

Die Beschwerdeführerin wendet ferner ein, das gesetzliche Pfandrecht laut § 103 Abs. 1 Ziff. 1 EGZGB bestehe lediglich für die Dauer von zwei Jahren. Dabei handle es sich um eine absolute Frist, die hier inzwischen abgelaufen sei. Jedenfalls gehe es nicht an, die Wirkungsdauer der Pfandhaft für die nachträgliche Vermögenssteuer anhand § 32 Abs. 2 GGStG zu erstrecken. a) Das Pfandrecht besteht gemäss Wortlaut des Gesetzes für die Dauer von zwei Jahren ab dem Tag der Dekretierung der Steuer. Was der Begriff Dekretierung bedeutet, wird im Gesetz nicht näher umschrieben. Unter «Dekretierung» ist laut dem erwähnten Kommentar der Beschluss des Grossen Rates über die Festsetzung des Steuerfusses für die Staatssteuern (§ 136 StG) bzw. der Beschluss der Gemeindeversammlung bezüglich der Gemeindesteuern (§ 169 StG) zu verstehen (Moser/Steiner, a.a.O., N 7 zu § 141). Offen ist allerdings, was für die Liegenschaftssteuer als Dekretierungsdatum gilt, da deren Bezug nicht von irgendeinem Gemeindebeschluss abhängig ist. Ebenso wenig ist ein solcher Beschluss für die nachträgliche Vermögenssteuer - als deren Nachbezug - bekannt (vgl. § 36 Abs. 5 und § 177 StG im Gegensatz zu § 136 und § 169 StG). Obwohl die Wirkungsdauer der Pfandhaft begrenzt sein soll, ist somit aufgrund des Gesetzes nicht klar, ab wann die Frist zu laufen beginnt, weil der Begriff «Dekretierung» sowohl für die Liegenschaftssteuer wie auch für die nachträgliche Vermögenssteuer nichts hergibt. Damit liegt eine echte Lücke vor. Im Verwaltungsrecht müssen Lücken in erster Linie anhand von Bestimmungen geschlossen werden, die das öffentliche Recht für verwandte Fälle kennt. Dabei soll die aufzufindende Norm den Charakter einer allgemein gültigen Regelung tragen und sich möglichst nahtlos ins Regelgeflecht einfügen (vgl. BGE 119 Ib 322, 112 Ia 263; LGVE 1995 II Nr. 14 Erw. 5a mit Hinweisen; vgl. Art. 1 Abs. 2 ZGB). Ab 1. Juli 1995 hat der Gesetzgeber die Pfandrechte für die Grundstückgewinnsteuer den übrigen Steuerpfandrechten des kantonalen Rechts gleichgestellt, werden sie doch seither im Rang gleich privilegiert, indem in Abänderung von § 32 Abs. 1 GGStG ein den übrigen Pfandrechten «vorgehendes» kantonales Steuerpfandrecht festgelegt wurde. Dabei wurde in diesem Zusammenhang ausdrücklich auf § 103 Abs. 1 Ziff. 1 EGZGB verwiesen mit der Begründung, darin habe der Kanton Luzern bereits ein vorrangiges Steuerpfandrecht vorgesehen; diese Rangprivilegierung verstosse nach Auffassung des Bundesgerichts nicht gegen Bundesrecht (vgl. GR 1993 S. 769f. und G 1995 67). Gemäss § 32 Abs. 1 GGStG beginnt der Lauf der Wirkungsfrist des Pfandrechts mit dem Eintritt der Rechtskraft der Steuerfestsetzung. Im Sinne einer einheitlichen Rechtsanwendung im gesamten Steuerbereich scheint es sachgerecht, analog dieser Bestimmung die Pfandfrist für die hier strittige Steuer mit dem Eintritt der Rechtskraft der Steuerveranlagung beginnen zu lassen. Dabei ist der Veranlagung gegenüber der steuerpflichtigen Veräussererin - nicht derjenigen gegenüber

der Pfandbelasteten - fristauslösende Bedeutung beizumessen (vgl. LGVE 1992 II Nr. 27 Erw. 2). Das gebietet einerseits der Grundsatz der Akzessorietät des Steuerpfandrechts - ein von der Steuerforderung unabhängiges Pfandrecht wäre völlig systemwidrig -, andererseits der Zweck, mit der zeitlichen Beschränkung der Legalhypothek übermässiger Rechtsunsicherheit vorzubeugen (Zucker, Das Steuerpfandrecht in den Kantonen, Zürich 1988, S. 14, 18-20, 61, 116ff.; vgl. Zobl in Berner Kommentar, Systematischer Teil und Art. 884-887 ZGB, 2. Aufl., Bern 1982, Systematischer Teil N 249). b) Aufgrund der Akten steht fest, dass die Veräussererin und Steuerschuldnerin gegen die Veranlagung der nachträglichen Vermögenssteuer vom 17. Januar 1994 keine Einsprache erhoben hat. Die Einschätzung wurde ihr am 21. Januar 1994 eröffnet. Das genaue Zustelldatum ist nicht bekannt und braucht hier nicht näher abgeklärt zu werden, da für den Ausgang des Verfahrens nicht ausschlaggebend. Es ist somit davon auszugehen, dass die Veranlagung gegen Ende Februar 1994 in Rechtskraft erwachsen ist (§ 206 Abs. 1 VRG). Die Frist für die Geltendmachung des Steuerpfandrechts dauerte mithin bis gegen Ende Februar 1996. Mit Schreiben vom 16. Oktober 1995 bzw. mit Entscheid vom 20. Dezember 1995, d.h. noch innerhalb der zweijährigen Frist, nahm die Vorinstanz gegenüber der Beschwerdeführerin das gesetzliche Pfandrecht in Anspruch. c) Damit fragt sich aber weiter, ob die Zweijahresfrist laut § 103 Abs. 1 Ziff. 1 EGZGB gewahrt wurde, denn seit den Willenserklärungen vom 16. Oktober bzw. 20. Dezember 1995 zur Beanspruchung des Pfandrechts ist sie nunmehr verstrichen. Die Antwort darauf hängt entscheidend mit der Rechtsnatur der Frist für die Gültigkeitsbeschränkung zusammen. Herauszufinden, ob der vom Gesetz genannte Zeitlauf Verjährung oder Verwirkung bedeutet, ist wiederum Sache der Auslegung (BGE 64 I 64f.; Gygi, Verwaltungsrecht, Bern 1986, S. 302); die Lösung kann sich namentlich anhand des Zwecks der Frist ergeben. Im allgemeinen wird eher auf Verwirkung als auf Verjährung geschlossen, wenn eine Vorschrift wie § 103 EGZGB verlangt, einen Anspruch «binnen» bestimmter Frist geltend zu machen oder ein Verfahren einzuleiten (BGE 86 I 65; Rhinow/Krähenmann, Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel 1990, Nr. 34 VII mit Hinweisen). Der Gesetzgeber nimmt zwar im Zusammenhang mit dem gesetzlichen Pfandrecht eine gewisse Rechtsunsicherheit in Kauf, will sie aber in ihrer Wirkung grundsätzlich endgültig begrenzt sehen. Wirkt das Steuerpfandrecht nämlich lange oder gar gänzlich unbeschränkt, riskiert der Dritteigentümer, für weit zurückliegende Steuerschulden des Verkäufers oder irgendeines seiner Vorgänger belangt zu werden. Insofern ist die hier fragliche Gültigkeitsbeschränkung als an eine Verwirkungsfrist gebunden aufzufassen (vgl. Zucker, a.a.O., S. 61, 66). Wie aus ihrem Wesen folgt, können solche Fristen nicht gehemmt, unterbrochen, wiederhergestellt oder erstreckt werden. Fand jedoch die vom Gesetz zur Wahrung vorgeschriebene Massnahme statt, bleibt indessen die Frist damit in zeitlicher Hinsicht ein für allemal gewahrt (vgl. BGE 119 II 432 = Pra 83 [1994] Nr. 273, S. 912; anders aber bei der Verjährung: vgl. BGE 85 II 508). d) Nach dem Wortlaut («besteht»), aber auch nach Sinn und Zweck von § 103 Abs. 1 Ziff. 1 EGZGB ist die Gültigkeitsbeschränkung demnach als eine Verwirkungsfrist zu qualifizieren. In der Folge gilt die Dauer von zwei Jahren - unter Vorbehalt gesetzlicher Ausnahmen - absolut. Dies bedeutet aber, dass innerhalb von zwei Jahren seit Eintritt der Rechtskraft der Steuerveranlagung, hier mithin bis spätestens Ende Februar 1996, das Grundpfandrecht geltend gemacht werden muss. Nachdem der Beschluss vom 20. Dezember 1995 innerhalb der Zweijahresfrist erging, bleibt weiter ungeklärt, was bezüglich des Wahrungsakts sonst noch - auch inhaltlich - gefordert wird. Die Steuerverwaltung erklärt in ihrer Vernehmlassung vom 18. Juli 1996, bis zu diesem

Zeitpunkt sei noch keine Betreibung auf Grundpfandverwertung gegenüber der Beschwerdeführerin eingeleitet worden. Damit fragt sich, ob die korrekte Zwangsvollstreckung innerhalb der Zweijahresfrist erforderlich ist. Soweit ersichtlich, musste das Verwaltungsgericht bisher diese Frage nicht beurteilen. Zucker scheint dies dem Währungsakt abzuverlangen (a.a.O., S. 64, 134). Die Inanspruchnahme des Steuerpfandrechtes beginnt wie jede andere Betreibung mit dem Betreibungsbegehren. Dieses hat ausdrücklich auf Pfandverwertung zu lauten. Im Unterschied zur ordentlichen Betreibung sind im Betreibungsbegehren der Pfandgegenstand und der Dritteigentümer anzugeben (Art. 151 SchKG). Die Betreibung ist beim Betreibungsamt des Ortes, wo das Grundstück liegt, einzuleiten. In dem Sinne äussert sich auch die Steuerverwaltung in ihren Weisungen zum GGStG, indem sie ausführt, dass, falls der Zahlungsaufforderung nicht Folge geleistet wird - allenfalls nach einer zusätzlichen Mahnung - die Betreibung einzuleiten ist. Entscheidend für die Wahrung des gesetzlichen Pfandrechts ist, dass das Betreibungsbegehren rechtzeitig (spätestens vor Ablauf von zwei Jahren seit Rechtskraftbeschreitung der Steuerveranlagung gegenüber dem Veräusserer) und in richtiger Form gestellt wird (Weisungen GGStG, Rz. 4 zu § 32, Ausgabe Mai 1996). In diesem Zusammenhang kann ebenfalls auf die Regelung im Grundstückgewinnsteuerbereich verwiesen werden: Zur Wahrung des gesetzlichen Pfandrechts genügt es gemäss § 32 Abs. 2 GGStG, wenn die Betreibung auf Pfandverwertung binnen zwei Jahren seit Eintritt der Rechtskraft der Steuerveranlagung eingeleitet wird. Das bei Anhebung der Betreibung auf Pfandverwertung für die Steuerforderung bestehende Pfandrecht dauert bis zum Abschluss der Zwangsverwertung (vgl. Erni, Die Grundstückgewinnsteuer im Kanton Luzern, in ZBl 66 [1965] S. 118). Soll das bei Einleitung der Betreibung auf Pfandverwertung «bestehende» Steuerpfandrecht bis zum Abschluss des Verfahrens «weiterdauern», so ist daraus folgerichtig zu schliessen, dass die Einleitung der nach Massgabe des SchKG korrekten Vollstreckungsmassnahme, der Betreibung auf Pfandverwertung, zur Wahrung der gesetzlichen Frist notwendig ist. Dies muss auch für die nachträgliche Vermögenssteuer Gültigkeitserfordernis bleiben, denn die für die Durchsetzung des Pfandrechts erforderliche vollstreckungsrechtliche Massnahme richtet sich allein nach den Regeln des SchKG. Im vorliegenden Fall ist die Frist zur Wahrung des Steuerpfandrechts gegen Ende Februar 1996 abgelaufen. Spätestens bis zu diesem Zeitpunkt hätte somit die Betreibung auf Grundpfandverwertung gegenüber der Steuerpflichtigen (Veräussererin) und der Beschwerdeführerin als Pfandeigentümerin eingeleitet werden müssen. Dies ist nach den eigenen Aussagen der Steuerverwaltung bis zum 18. Juli 1996 nicht geschehen. Damit steht fest, dass die gesetzliche Frist von zwei Jahren verstrichen ist. Wurde aber die Frist versäumt, ist nach dem Gesagten das Steuerpfandrecht endgültig verwirkt. e) ... f) Wurde die nach SchKG erforderliche Vollstreckungsmassnahme zur Durchsetzung des Pfandrechts, die Betreibung auf Pfandverwertung, nicht angehoben, so ist das gesetzliche Steuerpfandrecht verwirkt. Zwar wurde gegen die Veräussererin noch binnen der Frist die Betreibung auf Pfändung verlangt. Das genügt jedoch für die Vollstreckung des Grundpfandes nicht (vgl. Zucker, a.a.O., S. 134, FN 10 und dort zitierte Rechtsprechung). Demzufolge sind der angefochtene Einspracheentscheid und der Veranlagungsentscheid aufzuheben.

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