

# **OW\_GERICHTE VVGE 1999/00 Nr. 21 vom 24. Februar 2000**

OW Obergericht, 2000-02-24, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ow\\_gerichte\\_VVGE\\_1999\\_00 Nr. 21](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ow_gerichte_VVGE_1999_00_Nr_21)

FR: OW\_GERICHTE VVGE 1999/00 Nr. 21 du 24 février 2000

IT: OW\_GERICHTE VVGE 1999/00 Nr. 21 del 24 febbraio 2000

## **Regeste**

VVGE 1999/00 Nr. 21, S. 51: Art. 262 StG; Art. 223 aStG Geltendmachung des gesetzlichen Pfandrechts für die Kapital- oder Liquidationsgewinnsteuern. Entscheid der Steuerrekurskommission vom 24. Februar 2000. Aus den Erwägungen: 4. Der Reku

## **Erwägungen**

### **E. 4**

Der Rekurrent macht die Unzulässigkeit des Sicherungspfandrechts für die Kapital- oder Liquidationsgewinnsteuern geltend. Bei der sichergestellten Forderung handle es sich um eine gesellschaftsrechtliche Steuer und nicht um eine mit der Handänderung direkt verknüpfte Steuer. Dafür sei das Sicherungspfand gemäss gefestigter Praxis nicht zulässig. Auch werde auf Grund des alten Steuergesetzes ein Sicherungspfandrecht eingetragen, welches nach neuem Steuergesetz schon längst nicht mehr zulässig wäre. Gemäss Art. 223 des alten Steuergesetzes vom 21. Oktober 1979 (aStG; LB XVII, 80) entsteht für alle aus der Handänderung von Grundstücken anfallenden Steuern, für die der mutmassliche Steuerbetrag nicht vor der Eintragung ins Grundbuch deponiert werden konnte, ein den eingetragenen privatrechtlichen Pfandrechten vorgehendes gesetzliches Pfandrecht. Dazu gehören selbstverständlich auch Kapital- und Liquidationsgewinnsteuern, soweit diese aus einer steuerbegründenden Veräusserung von Grundstücken entstehen. Das gesetzliche Pfandrecht bedarf nach altem und nach neuem Steuergesetz für seine Entstehung keiner Eintragung im Grundbuch (Art. 232 aStG und Art. 262 Abs. 1 StG). Das neue Steuergesetz vom 30. Oktober 1994 (StG; LB XXIII, 155) sieht in Art. 262 Abs. 2 lediglich vor, dass das gesetzliche Pfandrecht an Grundstücken erlöscht, wenn es nicht innert sechs Monaten nach Eintritt der Rechtskraft der von der zuständigen Veranlagungsbehörde zu erlassenden Pfandrechtsverfügung zur Eintragung im Grundbuch angemeldet wird. Vorliegend fehlt es an einer rechtskräftigen Pfandrechtsverfügung. Das gesetzliche Pfandrecht könnte deswegen auch dann noch im Grundbuch eingetragen werden, wenn das neue Steuergesetz anzuwenden wäre. Der Rechtsnatur nach ist die Pfandrechtsverfügung eine Feststellungsverfügung über Umfang und Bestand der Pfandhaft und ein Veranlagungsentscheid hinsichtlich der Höhe der pfandrechtslich sichergestellten Steuer (Armin Zucker, Das Steuerpfandrecht in den Kantonen, Zürich 1988, S. 125). Seine bundesrechtliche Grundlage findet das gesetzliche Pfandrecht für die Grundstückgewinnsteuern in Art. 836 ZGB (SR 210). Danach kann das kantonale Recht für Steuerforderungen, welche eine besondere Beziehung zu einem Grundstück aufweisen, gesetzliche Steuerpfandrechte vorsehen. Zulässig sind solche Pfandrechte namentlich für Grundstückgewinnsteuern, Handänderungssteuern und Liegenschaftssteuern, aber gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung (BGE 122 I 351) auch für alle anderen Steuern, welche Gewinne betreffen, die ihre Ursache im Grundeigentum haben (Höhn/Waldenburger,

Steuerrecht, Band II, 1999, S. 984). Gemäss Art. 836 ZGB bedürfen, wo es nicht anders geordnet ist, die gesetzlichen Pfandrechte des kantonalen Rechts aus öffentlich-rechtlichen oder anderen für die Grundeigentümer allgemein verbindlichen Verhältnissen zu ihrer Gültigkeit keiner Eintragung im Grundbuch. Allgemein wird davon ausgegangen, dass diese Regelung dem kantonalen Recht weitgehende Freiheit bei der Ausgestaltung des Pfandrechts einräumt (Simonius/Sutter, Schweizerisches Immobiliarsachenrecht, Band II, Basel 1990, S. 230). Das Bundesgericht hat im Entscheid i.S. B. vom 16. Dezember 1996 (BGE 122 I 351 ff.) ausdrücklich festgehalten, dass gesetzliche Pfandrechte aus öffentlich-rechtlichen Verhältnissen gemäss Art. 836 ZGB zu ihrer Gültigkeit keiner Eintragung bedürfen. Dieser Artikel stelle lediglich fest, dass solche gesetzlichen Pfandrechte auch neben den Pfandrechten gemäss ZGB bestehen würden. Die Kompetenz der Kantone zur Einführung von Steuergrundpfandrechten ergebe sich schon aus Art. 3 BV (SR 101) und nicht erst aus Art. 836 ZGB. Die Kantone könnten öffentlich-rechtliche, unmittelbare gesetzliche Pfandrechte einführen, doch dürfe das kantonale öffentliche Recht gemäss Art. 6 ZGB das Bundesprivatrecht nicht vereiteln oder gegen seinen Sinn und Zweck verstossen. Nach Praxis des Bundesgerichts sind deshalb unmittelbare gesetzliche Steuerpfandrechte des kantonalen Rechts nur zulässig für Steuerforderungen, die eine besondere Beziehung zum belasteten Grundstück aufweisen (BGE 122 I 355, Erw. 2; 110 II 236, Erw. 1). Zulässig sind solche Pfandrechte namentlich für Grundstückgewinnsteuern, nicht aber für allgemeine Vermögenssteuern und Kapitalsteuern von juristischen Personen, auch dann nicht, wenn das Grundstück, das mit einem Pfandrecht belastet werden soll, das einzige Aktivum der juristischen Person ist (BGE 110 II 236, Erw. 2, S. 238 f.). Unzulässig ist ferner ein Pfandrecht für die Steuer auf dem Gewinn einer Aktiengesellschaft aus Immobilienverkauf, soweit diese Steuer zusätzlich zur ordentlichen Grundstückgewinnsteuer erhoben wird. In einem nicht publizierten Entscheid vom 12. Juli 1973 hat das Bundesgericht ein Steuerpfandrecht für den aus einem Liegenschaftsverkauf resultierenden Gewinn für zulässig erklärt, der anlässlich der Liquidation einer Aktiengesellschaft im Rahmen der ordentlichen Gewinnsteuer veranlagt wurde. In zwei weiteren Entscheiden habe das Bundesgericht ein Pfandrecht zur Sicherung von Liquidationsgewinnsteuern auf staatsrechtliche Beschwerde hin geschützt. Das Bundesgericht hat im Entscheid vom 16. Dezember 1996 (BGE 122 I 356, Erw. 2, Bst. c) ausgeführt, bei der Liquidationsgewinnsteuer gehe es um eine allgemeine Steuer, welche nicht bei der Veräusserung des Grundstückes, sondern im Zeitpunkt der Geschäftsaufgabe begründet werde. Nach herrschender Lehre könne jedoch auch für allgemeine Steuern, soweit diese das Grundstück betreffen, das Steuerpfandrecht geltend gemacht werden, wobei der auf das Grundstück entfallende Anteil der Steuer ausgeschrieben werden müsse (siehe auch die dort zitierten Kommentarstellen). Die Rechtfertigung des Steuerpfandrechtes ergebe sich daraus, dass die Steuerforderung eine besondere Beziehung zum belasteten Grundstück aufweise. Es genüge nicht, dass die Steuer von einem Steuerpflichtigen erhoben werde, der Eigentümer eines Grundstückes sei oder mit Hilfe eines Grundstückes eine gewinnbringende Tätigkeit ausübe. Als Kriterium für die Beurteilung, ob die Steuer eine besondere Beziehung zum Grundstück aufweise, könne darauf abgestellt werden, ob die Steuer ihre Grundlage ausschliesslich in der Tatsache des Grundeigentums habe oder von Faktoren abhänge, die ausserhalb dieser Tatsache lägen. Wesentlich sei bei der Besteuerung eines Gewinnes, ob dieser auf die Wertsteigerung des Grundstückes zurückgehe. Soweit dies der Fall sei, könne die Steuer pfandgesichert werden, unabhängig davon, ob sie als besondere Grundstückgewinnsteuer ausgestaltet sei

oder im Rahmen der ordentlichen Einkommens- und Gewinnsteuer erhoben werde. Soweit ein Gewinn nicht bloss auf die Wertsteigerung des Grundstückes, sondern auf andere Faktoren zurückzuführen sei, liege keine besondere Beziehung zum Grundstück vor und die entsprechende allgemeine Einkommenssteuer könne nicht pfandgesichert werden. Stille Reserven auf Geschäftsliegenschaften könnten bei einer Liquidation eines Geschäfts nur für jenen Betrag pfandgesichert werden, soweit die stillen Reserven darauf zurückzuführen seien, dass die Liegenschaft eine Wertsteigerung erfahren habe. Wenn die stillen Reserven beispielsweise darauf zurückgehen würden, dass auf der Liegenschaft zu Lasten des allgemeinen Geschäftsgewinnes Abschreibungen vorgenommen worden seien oder einen Gegenwert von Arbeitsleistungen des Steuerpflichtigen darstellen würden, sei für den entsprechenden Steuerbetrag kein Steuerpfandrecht zulässig. Um das Pfandrecht geltend machen zu können, müsse daher der Anteil der Steuer, der auf Wertsteigerung zurückzuführen sei, ausgeschrieben werden (Bst. d).

#### **E. 5**

Der Rekurrent macht geltend, der Entscheid des Bundesgerichts vom 16. Dezember 1996 stütze in keiner Weise die angefochtene Pfandrechtsverfügung. Der Entscheid spreche klar und eindeutig gegen die Zulässigkeit der Pfandrechtsverfügung, soweit dieser überhaupt anwendbar sei. Es ist nicht einzusehen und wird auch nicht begründet, weshalb der bundesgerichtliche Entscheid die vorliegend angefochtene Pfandrechtsverfügung nicht stützen sollte oder weshalb der Bundesgerichtsentscheid gegen die Zulässigkeit der Pfandrechtsverfügung sprechen sollte. Im Entscheid vom 16. Dezember 1996 (BGE 122 I 351 ff.) ging es um die Sicherstellung einer nicht bezahlten Liquidationsgewinnsteuer aus Grundstückverkauf, vorliegend geht es um die Sicherstellung einer nicht bezahlten Kapitalgewinnsteuer aus Grundstückverkauf. Der Entscheid vom 16. Dezember 1996 hat die Zulässigkeit der Pfandrechtsverfügung bejaht und die Kriterien für die Beurteilung, ob eine besondere Beziehung zum belasteten Grundstück bestand, aber auch für die Berechnung der pfandrechtlich sichergestellten Forderung festgehalten. Die entsprechenden Kriterien haben auch vorliegend Gültigkeit.

#### **E. 6**

Der Rekurrent beruft sich auf den fehlenden Eintrag im Grundbuch. Auch macht er Verjährung geltend und rügt das zeitlich unbefristete Sicherungspfandrecht als bundesrechtswidrig. Das gesetzliche Pfandrecht ist für die anderen Pfandgläubiger und den nichtsahnenden Erwerber einer Liegenschaft gefährlich, da es diesen wegen des fehlenden Eintrages im Grundbuch unbekannt sein kann. Die Mehrzahl der Kantone sieht deshalb Gültigkeitsbeschränkungen für die Steuergrundpfandrechte vor, indem das Gesetz entweder einen bestimmten Zeitraum nennt, innert welchem das Pfandrecht ausgeübt werden muss, oder die Anzahl der Steuerperioden bezeichnet, die vom pfandrechtlichen Schutz profitieren. Das Steuergesetz des Kantons Luzern beispielsweise sieht vor, dass das gesetzliche Pfandrecht den eingetragenen Pfandrechten nachgeht und nur während zwei Jahren seit der Anmeldung im Tagebuch des Grundbuchamtes ohne Eintragung besteht. Der Kanton Obwalden hat zusammen mit anderen Kantonen im alten Steuergesetz auf jede Art von Gültigkeitsbeschränkungen verzichtet. Das Steuergrundpfand bleibt daher auf Grund des Akzessorietätsprinzips bis zum Untergang der Forderung bestehen. Gemäss Art. 807 ZGB unterliegen Forderungen, für die ein Grundpfand eingetragen ist, keiner Verjährung. Daraus folgt, dass die versicherte Forderung nur unverjährbar ist, sofern und solange das Pfandrecht im Grundbuch eingetragen ist. Fehlt - wie im vorliegenden Fall - der

Grundbucheintrag, so entscheidet sich die Verjährungsfrage des öffentlich-rechtlichen Anspruchs nach kantonalem Recht (VGE vom 14. Mai 1993 i.S. Ch., S. 7). Gemäss Art. 166 Abs. 1 aStG und Art. 187 Abs. 1 StG verjährt das Recht, eine Steuer zu veranlagern, fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode. Die absolute Verjährung tritt gemäss Abs. 4 derselben Bestimmung auf jeden Fall 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode ein. Art. 166 Abs. 2 Bst. a aStG und Art. 187 Abs. 2 Bst. b StG sieht vor, dass die Verjährung nicht beginnt oder stillsteht, solange die Steuerforderung sichergestellt ist. Die X AG veräusserte die Grundstücke Nr. 85 und 89 im Jahre 1989 an P.B. Die Veranlagung erfolgte im Jahre 1993, also innerhalb der 5-jährigen Veranlagungsverjährungsfrist. Die Liquidationsgewinnsteuer ist demnach nicht verjährt. Wegen der akzessorischen Natur des Pfandrechts ist dieses ohnehin nicht untergegangen. Die seit dem 1. Januar 1995 geltende Bestimmung von Art. 262 StG würde - entgegen der Behauptung des Vertreters des Rekurrenten - zu keinem anderen Ergebnis führen. Gemäss Art. 262 Abs. 1 StG braucht das gesetzliche Pfandrecht auch nach neuem Steuergesetz zu seiner Entstehung keiner Eintragung im Grundbuch. In Art. 262 Abs. 2 StG ist lediglich vorgesehen, dass das gesetzliche Pfandrecht an Grundstücken erlischt, wenn es nicht innert sechs Monaten nach Rechtskraft der von der zuständigen Veranlagungsbehörde zu erlassenden Pfandrechtsverfügung zur Eintragung im Grundbuch angemeldet wird. Nachdem es vorliegend noch keine rechtskräftige Pfandrechtsverfügung gibt, hätte auch nach neuem Recht die Frist von sechs Monaten ab Rechtskraft der Pfandrechtsverfügung für die Anmeldung zur Eintragung im Grundbuch noch nicht zu laufen begonnen und die Pfandrechtsverfügung könnte im Rahmen der bereits genannten Verjährungsbestimmungen auch weiterhin erlassen werden.

de| fr | it Schlagworte gesetz steuer grundstück grundbuch entscheid eintragung bundesgericht kanton grundstückgewinnsteuer kantonales recht verjährung alter stille reserve lediger monat Mehr Deskriptoren anzeigen Normen Bund BV: Art.3 ZGB: Art.6 Art.807 Art.836 StG: Art.187 Art.223 Art.232 Art.262 StG: Art.166 StG: Art.262 Leitentscheide BGE 122-I-351 S.356 122-I-351 S.355 122-I-351 110-II-236 VVGE 1999/00 Nr. 21

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