

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00007 vom 10. Juni 2020

ZH Verwaltungsgericht, 2020-06-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2020.00007

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00007 du 10 juin 2020

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00007 del 10 giugno 2020

Regeste

Grundstückgewinnsteuer (Pfandrecht) | Pfandrechtsverfahren [Strittig ist, ob dem neuen Eigentümer einer Liegenschaft ein Pfandrecht für eine einst aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer entgegengehalten werden kann.] Die Dreijahresfrist gemäss § 194 lit. e EG ZGB ist eingehalten (E. 3.2). Das Pfandrecht wurde aufgrund der erfolgten Ersatzbeschaffung zu Recht auf der strittigen Liegenschaft eingetragen (E. 3.3). Die Auskunft des Steuersekretärs stellt für die vorliegend strittige Frage keine Vertrauensgrundlage dar, weshalb sich der Beschwerdeführer nicht auf den Vertrauensschutz berufen kann (E. 3.4). Unter anderem weil der Beschwerdeführer auf die Sicherstellung einer allfälligen Grundstückgewinnsteuer ausdrücklich verzichtet hatte, ist nicht von gutem Glauben auszugehen (E. 3.5). Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2020.00007 Urteil der 2. Kammer vom 10. Juni 2020 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Corinna Bigler. In Sachen A, vertreten durch RA B, Beschwerdeführer, gegen Gemeinde C, vertreten durch die Kommission für Grundsteuern, diese vertreten durch D AG, Beschwerdegegnerin, betreffend Grundstückgewinnsteuer (Pfandrecht), hat sich ergeben: I. A. Am 27. Oktober 2006 verkaufte E die selbstbewohnte Liegenschaft GB Bl. 01, Kat. Nr. 02 an der F-Strasse 03 in C für Fr. Davon investierte sie Fr. in eine wiederum selbstbewohnte Liegenschaft (266/1000 Miteigentum an GB Bl. 04, Kat. Nr. 05; GB Bl. 06, GB Bl. 07, GB Bl. 08, nachfolgend: Ersatzliegenschaft), G-Strasse 09, ebenfalls in C. Mit Veranlagungsentscheid der Kommission für die Grundsteuern der Gemeinde C vom 28. September 2009 wurde vom gesamthaften Grundstückgewinn von Fr. ... auf dem Teilgewinn von Fr. ... eine Grundstückgewinnsteuer in Höhe von Fr. ... erhoben. Im Umfang von Fr. ... wurde die Besteuerung des Grundstückgewinns zufolge Ersatzbeschaffung aufgeschoben. Am 11. Februar 2015 verkaufte E die Ersatzliegenschaft an die H AG für Fr. Im Umfang von Fr. ... wurde der Kaufpreis durch Einräumung eines zehnjährigen Wohnrechts zu Gunsten der Verkäuferin, E, getilgt. Frau E machte keine weitere Ersatzbeschaffung geltend. B. Mit Beschluss der Kommission für die Grundsteuern der Gemeinde C vom 23. September 2015 wurde der mit Beschluss vom 28. September 2009 aufgeschobene Grundstückgewinn von Fr. ... mangels erneuter Ersatzbeschaffung zur Besteuerung herangezogen und E eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. ... auferlegt. Gegen diesen Beschluss erhob E Einsprache. Die Kommission für die Grundsteuern der Gemeinde C hiess die Einsprache am 14. September 2016 teilweise gut und reduzierte die

Grundstückgewinnsteuer auf Fr. ... zzgl. Zins ab 11. Mai 2015. Dieser Entscheid erwuchs in Rechtskraft. C. Am 22. Juni 2016 verkaufte die H AG die Ersatzliegenschaft an ihren Alleinaktionär, A (nachfolgend: der Beschwerdeführer). Zuvor – am 7. April 2016 – hatte sich der Beschwerdeführer beim Steueramt C nach den Grundstückgewinnsteuerfolgen erkundigt. Der zuständige Steuersekretär nahm gleichentags per E-Mail dazu Stellung. D. Mit Schreiben vom 20. Oktober 2016 teilte das Steueramt C dem Beschwerdeführer mit, es beabsichtige, auf der Ersatzliegenschaft ein gesetzliches Grundpfandrecht zur Sicherstellung der von der ehemaligen Eigentümerin E nicht bezahlten Grundstückgewinnsteuern in Höhe von Fr. ... zzgl. Zins ab 11. Mai 2015 eintragen zu lassen, sofern die Steuerschuld nicht bis am 30. November 2016 bezahlt werde. Am 31. Januar 2018 ersuchte das Steueramt C das Notariat, Grundbuch- und Konkursamt C, das gesetzliche Pfandrecht mit der Pfandsumme von Fr. ..., bestehend aus der Steuerschuld von Fr. ... und Zinsen von Fr. ... einzutragen. Mit Entscheid vom 12. Februar 2018 wies das Steueramt C das von E gestellte Gesuch um Erlass der Grundstückgewinnsteuer ab. E. Am 2. Februar 2018 wurde das gesetzliche Pfandrecht im Grundbuch (auf der Ersatzliegenschaft) eingetragen. Mit Pfandrechtsentscheid vom 26. März 2018 setzte die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde C den Beschwerdeführer darüber in Kenntnis, dass das im Grundbuch eingetragene Pfandrecht für den Gesamtbetrag von Fr. ... in Anspruch genommen werde. Hiergegen liess der Beschwerdeführer am 27. April 2018 Einsprache erheben, welche die Kommission für Grundsteuern C mit Entscheid vom 4. Februar 2019 abwies. II. Den gegen den Einspracheentscheid erhobenen Rekurs vom 13. März 2019 wies das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 16. Dezember 2019 ab. III. Mit Beschwerde vom 20. Januar 2020 beantragt der Beschwerdeführer der angefochtene Entscheid sei aufzuheben, die Haftung des Beschwerdeführers für Fr. ... plus Zinsen sei aufzuheben und das Pfandrecht sei entsprechend zu löschen; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen, zusätzlich Mehrwertsteuer. Während die Vorinstanz auf Vernehmlassung verzichtete, schloss die Beschwerdegegnerin auf Abweisung der Beschwerde, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Die Kammer erwägt: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht in Grundsteuersachen können laut § 213 in Verbindung mit § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden.

E. 2.1

Die Grundstückgewinnsteuer wird laut § 216 Abs. 1 StG von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Gemäss § 216 Abs. 3 lit. i StG wird die Steuer bei vollständiger oder teilweiser Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung) aufgeschoben, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft im Kanton verwendet wird.

E. 2.2

Für Grundsteuern steht den Gemeinden an den bezüglichen Grundstücken ein gesetzliches Pfandrecht zu (§ 208 StG). Dieses entsteht gemäss §§ 195 f. in Verbindung mit § 194 lit. e des Einführungsgesetzes zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch vom 2. April 1911 (EG ZGB) ohne Eintragung im Grundbuch gleichzeitig mit der Entstehung der Steuerforderung, das heisst mit der grundsteuerrechtlich massgebenden Handänderung. Das Pfandrecht

zugunsten der Gemeinden für die Grundsteuern erlischt, wenn es nicht innerhalb von drei Jahren nach der Handänderung eingetragen wurde oder bei einer solchen, die keine Eintragung im Grundbuch voraussetzt, seit der Wahrnehmung durch die für die Einschätzung zuständige Steuerbehörde (§ 195 EG ZGB).

E. 2.3

Entstehen gesetzliche Pfandrechte im Betrag von über Fr. ... Franken aufgrund des kantonalen Rechts ohne Eintragung im Grundbuch und werden sie nicht innert vier Monaten nach der Fälligkeit der zugrundeliegenden Forderung, spätestens jedoch innert zwei Jahren seit der Entstehung der Forderung in das Grundbuch eingetragen, so können sie nach Ablauf der Eintragsfrist Dritten, die sich in gutem Glauben auf das Grundbuch verlassen, nicht mehr entgegengehalten werden (Art. 836 Abs. 2 ZGB). Dogmatisch handelt es sich sowohl bei der relativen Frist von vier Monaten als auch bei der absoluten Frist von zwei Jahren um zumindest verwirkungsähnliche Fristen, deren Versäumung aber nicht den Untergang des Pfandrechts, sondern den Schutz des gutgläubigen Dritten zur Folge hat (Christoph Thurnherr in: Thomas Geiser/Stephan Wolf [Hrsg.], Basler Kommentar ZGB II, 6. A., Basel 2019, Art. 836 ZGB N 21 auch zum Folgenden). Unterbleibt die fristgerechte Eintragung in das Grundbuch, leben die Wirkungen des öffentlichen Glaubens (Art. 973 ZGB) auf. Der gutgläubige Dritte, der sich auf das Grundbuch verlässt, wird geschützt. Zu beachten ist aber, dass Pfandrechte dem ursprünglichen Grundeigentümer wie auch bösgläubigen Dritten gegenüber in jedem Fall, unabhängig von der Eintragung im Grundbuch, entgegengehalten werden können. Die Grundstückgewinnsteuer entsteht mit der steuerbaren Handänderung am Grundstück und ist am 90. Tag nach der steuerbaren Handänderung fällig. Ab dem 91. Tag werden Zinsen erhoben (§ 71 Abs. 1 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1988, VO StG; Weisung der Finanzdirektion über die Eintragung des gesetzlichen Pfandrechts für Grundsteuern vom 4. Januar 2012, ZStB Nr. 37/101, Rz. 3). Das gesetzliche Pfandrecht für die Grundsteuern erstreckt sich auch auf die Zinsen gemäss § 71 VO StG (§ 68 VO StG).

E. 2.4

Das gesetzliche Steuerpfandrecht wird durch Erlass einer anfechtbaren Pfandrechtsverfügung geltend gemacht (Martin Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. A., Zürich etc. 2018, § 30 N. 60). Diese muss zumindest Pfandobjekt und -eigentümer sowie den Steuerschuldner genau bezeichnen und die Berechnungsgrundlagen (pfandgesicherte Forderung) enthalten (VGr, 14. Juli 1999, StE 1999 B 96.12 Nr. 12). Das Pfandrechtsverfahren gegen den Grundeigentümer ist grundsätzlich einzuleiten, wenn die Uneinbringlichkeit der Steuerforderung beim Steuerpflichtigen feststeht. Dabei ist jedoch nicht erforderlich, dass das Gemeinwesen zuvor die Eintreibung der Steuerforderung beim originären Steuerschuldner auf dem Weg der ordentlichen Betreibung auf Pfändung versucht hat oder dass die Insolvenz des Steuerschuldners in einem Verlustschein festgehalten ist (Zweifel et al., § 30 N. 63 mit Verweis auf BGr, 23. März 2004, 2P.16/2004, E. 2.4).

E. 03

vom 27. Oktober 2006 zurückgeht. Zuzugewandte Ersatzbeschaffung wurde der Grundstücksgewinn im Umfang von Fr. ... im Rahmen der Handänderung im Jahr 2006 nicht besteuert. Der Verkauf der Ersatzliegenschaft von E an die H AG im Februar 2015 ohne eine weitere Ersatzbeschaffung löste die Besteuerung des ursprünglichen

aufgeschobenen Grundstückgewinns im Umfang von Fr. ... aus. So wurde mit Beschluss der Kommission für die Grundsteuern der Gemeinde C vom 23. September 2015 der aufgeschobene Grundstückgewinn von Fr. ... zur Besteuerung herangezogen. Der Einspracheentscheid vom 14. September 2016, mit welchem die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. ... zzgl. Zins ab 11. Mai 2015 reduziert wurde, erwuchs in Rechtskraft. Aus dem Verkauf der Ersatzliegenschaft an die H AG resultierte kein Gewinn, weshalb die dem vorliegenden Pfandrechtsverfahren zugrundeliegende Grundstückgewinnsteuerforderung einzig auf den Verkauf der Liegenschaft an der F-Strasse 03 zurückgeht.

E. 3

Vorliegend ist strittig, ob das am 2. Februar 2018 auf der Ersatzliegenschaft eingetragene Pfandrecht dem Beschwerdeführer als heutigen Eigentümer der Ersatzliegenschaft entgegengehalten werden kann.

E. 3.1

Vorab ist klarzustellen, dass die dem vorliegenden Pfandrechtsverfahren zugrundeliegende Grundstückgewinnsteuerforderung auf den Verkauf der Liegenschaft an der F-Strasse

E. 3.2

Die Handänderung an der Ersatzliegenschaft erfolgte am 11. Februar 2015 und am 31. Januar 2018 stellte das Steueramt C beim Notariat, Grundbuch- und Konkursamt C das Gesuch um Eintragung des Pfandrechts. Wie die Vorinstanz zu Recht erwog, ist die Dreijahresfrist gemäss § 194 lit. e EG ZGB damit eingehalten, etwas anderes wurde von den Parteien auch nicht geltend gemacht.

E. 3.3

Weiter ist festzuhalten, dass die Vorinstanz die Frage, ob das Pfandrecht auf der richtigen Liegenschaft eingetragen wurde, zu Recht bejaht hat. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung steht bei ausserkantonalen Ersatzbeschaffungen das Recht zur Besteuerung des aufgrund des Steueraufschubs im Wegzugskanton aufgeschobenen Grundstückgewinns bei Wegfall des Steueraufschubs grundsätzlich dem Zuzugskanton zu (BGr, 19. Dezember 2012, 2C_337/2012; sogenannte Einheitsmethode). Der Kanton Zürich wendet die Einheitsmethode auch auf interkommunale Ersatzbeschaffungen an (Ziffer II. Abs. 4 des Rundschreibens der Finanzdirektion an die Gemeinden über den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei Ersatzbeschaffung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft vom 1. Februar 2018, ZStB Nr. 216.3). Da aufgrund der Einheitsmethode nur der Zuzugskanton bzw. die Zuzugsgemeinde zur Besteuerung des aufgeschobenen Grundstückgewinns befugt ist, rechtfertigt es sich, dass die Ersatzliegenschaft als Sicherheit für den gesamten, d. h. auch für den aufgeschobenen latenten Grundstückgewinn dient (vgl. OGer SH, 16. Juni 2000, StE 2000 N. 99.2 Nr. 15 E. 2b/bb sowie Zweifel et al., § 30 N. 59). Auch die Art und Weise wie die Ersatzbeschaffung funktioniert, spricht für diese Lösung. Die Wirkung der Ersatzbeschaffung beschränkt sich darauf, dass die Besteuerung eines Grundstückgewinns, deren Voraussetzungen vollständig vorliegen, aufgeschoben wird, bis die privilegierenden Umstände entfallen (vgl. BGer, 15. Dezember 2010, 2C_539/2010, E. 2.1, StR 67/2012, S. 54). Die Grundstückgewinnsteuerforderung entsteht erst mit der letzten, nicht mehr zu einem (weiteren) Steueraufschub berechtigenden Handänderung. Entfällt der Grund für den Steueraufschub, kommt es zur Besteuerung, und der "gesamte Gewinn" bildet das Steuerobjekt (BGE 141 II 207 E. 4.2.2 mit Verweis auf Michael Beusch, Der Untergang der

Steuerforderung, Zürich 2012, S. 83). Wie die Vorinstanz bereits ausführte, kommt es zu einer Verschmelzung des einst aufgeschobenen Grundstückgewinns mit dem neuen Grundstückgewinn. So hat die Ersatzliegenschaft auch für den gesamten Gewinn als Sicherheit zu dienen. Ein weiteres Argument dafür, dass die Ersatzliegenschaft auch für den aufgeschobenen Grundstückgewinn als Sicherheit zu dienen hat, ist in der Möglichkeit des Käufers eine Sicherstellung zu verlangen, zu sehen. Da die Grundstückgewinnsteuerforderung hinsichtlich des aufgeschobenen Gewinns im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung noch nicht entstanden ist, hat der Käufer der ursprünglichen Liegenschaft keine Möglichkeit, eine Sicherstellung für die auf dem aufgeschobenen Grundstückgewinn lastende Grundstückgewinnsteuer zu verlangen. Der Käufer der Ersatzliegenschaft ist hingegen berechtigt, für die gesamte Grundstückgewinnsteuer, welche durch die Handänderung an der Ersatzliegenschaft entsteht, vom Verkäufer Sicherstellung zu verlangen (vgl. § 69 VO StG bzw. E. 3.5.1). Auch vor diesem Hintergrund wäre es stossend, wenn die ursprüngliche Liegenschaft für den aufgeschobenen Grundstückgewinn weiter haften würde. Insbesondere dieses Argument rechtfertigt es auch, dass auch in der vorliegenden innerkommunalen Ersatzbeschaffung, bei welcher der Grundstückgewinn nur aus der Handänderung aus der ursprünglichen Liegenschaft resultiert, die Ersatzliegenschaft als Sicherheit zu dienen hat. Das Grundpfandrecht wurde damit zu Recht auf der Ersatzliegenschaft eingetragen.

E. 3.4

Der Beschwerdeführer beruft sich auf Vertrauensschutz und macht geltend, er habe am 7. April 2016 das Steueramt C angefragt, wie es sich mit der Grundstückgewinnsteuer verhalte, wenn er von seiner H AG die im Januar 2015 gekaufte Eigentumswohnung an der Adresse G-Strasse 09 in C, auf der ein Wohnrecht laste, zu einem bestimmten Preis kaufe. Der zuständige langjährige Steuersekretär in C habe ihm am gleichen Tag mitgeteilt, dass gemäss den ihm vorliegenden Unterlagen der Verkaufspreis vom 11. Februar 2015 für die Liegenschaft G-Strasse 09 auf Fr. ... (inkl. Fr. ... für die Einräumung eines Wohnrechts bis 2025) fixiert worden sei. Bei einem erneuten Verkauf zum gleichen Preis (inkl. Barwert des Nutzungsrechts) würde sich auch kein steuerbarer Gewinn und somit auch keine Grundstückgewinnsteuer ergeben. Das Grundstück sei am 22. Juni 2016 an ihn übertragen worden. Aufgrund der Aussage des Steuersekretärs und der Tatsache, dass der Kaufvertrag zu den gleichen Konditionen abgeschlossen worden sei, sei er davon ausgegangen, es falle keine Grundstückgewinnsteuer an. Er habe den Kauf im Vertrauen auf die Auskunft des Steuersekretärs, dass keine Grundstückgewinnsteuer anfalle, getätigt.

E. 3.4.1

Der auf Art. 9 BV gestützte Anspruch auf Schutz berechtigten Vertrauens in staatliches Verhalten setzt praxisgemäss eine Grundlage voraus, auf welche die betroffene Person mit Recht vertrauen durfte und gestützt auf welche sie nachteilige Dispositionen getroffen hat, die sie nun nicht mehr rückgängig machen kann (BGE 137 I 69 E. 2.5.1; BGr, 5. Februar 2016, 2C_591/2015, E. 4.3 auch zum Folgenden). Ein Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörde besteht nur, wenn das behördliche Verhalten sich auf eine konkrete, die betreffende Person berührende Angelegenheit bezieht (BGr, 23. November 2012, 2C_407/2012, E. 3.3 = StE 2013 B 92.8 Nr. 17).

E. 3.4.2

Aus den Akten ergibt sich der folgende Wortlaut der Anfrage des Beschwerdeführers sowie der Antwort des Steuersekretärs: "Die Firma H Ltd., I, (H AG) hat im Januar 2015 eine Eigentumswohnung gekauft an der Adresse "G-Strasse 09" in C. Der Preis der Wohnung inkl. 2 Garagenplätze betrug CHF Der ursprüngliche Erstellungspreis der Terrassenwohnung belief sich auf CHF Der vorherigen Inhaberin der Wohnung wurde ein Wohnrecht ohne Entgelt für die nächsten 10 Jahre eingeräumt, weshalb die Wohnung zu diesem reduzierten Preis durch die Firma gekauft wurde. Die Aktien der Firma H AG sind zu 100% in meinem Besitz. Es zeichnet sich nun ab, dass sich verschiedenen Ausländer an der Firma H AG beteiligen wollen. Um mit der Lex Koller nicht in Konflikt zu geraten und ganz allgemein klare Besitzverhältnisse betreffend dieser Liegenschaft zu haben, habe ich mich entschlossen, sie für mich privat zu kaufen. Ich würde die Wohnung zum gleichen Preis von CHF ... von der Firma übernehmen. Das Notariat C hat jedoch im Kaufvertrag das eingeräumte Wohnrecht aufgerechnet (siehe Anhang) und die Verurkundung seiner Zeit für CHF ... vorgenommen. Der effektiv bezahlte Preis betrug jedoch CHF Ich möchte Sie nun über die Vorgehensweise anfragen, da ich vermeiden will, dass irgendeine Grundstücksgewinnsteuer anfällt, da dies weder für H AG noch für mich der Fall ist." Der Steuersekretär nahm mit E-Mail am gleichen Tag wie folgt Stellung: "Gemäss unseren Unterlagen war der Verkaufspreis vom 11. Februar 2015 für die Liegenschaft G-Strasse 09 auf Fr. ... (inkl. Fr. ... für Einräumung Wohnrecht bis 2025) fixiert. Im Zusammenhang mit der Veräusserung von Grundstücken kommt es immer wieder zu Errichtung von Nutzungsrechten, insbes. von Nutznießungen oder Wohnrechten. Dies kann dadurch geschehen, dass sich der Veräusserer ein solches Nutzungsrecht vorbehält oder dass er es zugunsten eines Dritten durch den Erwerber einräumen lässt. In diesen Fällen geht die zürcherische Praxis davon aus, dass das Nutzungsrecht eine weitere Kaufpreisleistung darstellt. Der Barwert des Nutzungsrechts ist Teil des Erlöses (neben allfälligen Schuldübernahmen und Barzahlungen). Bei einem erneuten Verkauf zum gleichen Preis (inkl. Barwert des Nutzungsrechts) ergäbe sich ja auch kein steuerbarer Gewinn und somit auch keine Grundstücksgewinnsteuer."

E. 3.4.3

Der Wortlaut der Anfrage zeigt, dass der Beschwerdeführer in Erfahrung bringen wollte, ob der geplante Kauf der (Ersatz-)Liegenschaft von der H AG AG eine Grundstücksgewinnsteuer auslösen würde. Der Grund der Anfrage war der geplante Kauf der Ersatzliegenschaft unter Berücksichtigung des Wohnrecht zugunsten von E. Der Steuersekretär hat diese Frage korrekt beantwortet: der geplante Kauf löste keine Grundstücksgewinnsteuer aus. Die dem vorliegenden Pfandrechtsverfahren zugrundeliegende Grundstücksgewinnsteuerforderung wurde bereits durch den Verkauf der Ersatzliegenschaft von E an die H AG ausgelöst und wäre auch angefallen, wenn der Beschwerdeführer die Ersatzliegenschaft in der Folge nicht von der H AG erworben hätte. Im Zeitpunkt der Anfrage war die Grundstücksgewinnsteuerforderung bereits seit mehreren Monaten verfügt; mithin konnte der Beschwerdeführer diese zu diesem Zeitpunkt nicht mehr verhindern. Die Disposition, die er gestützt auf die Auskunft des Steuersekretärs getroffen hatte – der Kauf der Ersatzliegenschaft von der H AG – löste keine Grundstücksgewinnsteuer aus. Folglich kann die Auskunft des Steuersekretärs vom 7. April 2016 vorliegend nicht als Vertrauensgrundlage herangezogen werden. Mangels konkreter Frage traf den Steuersekretär auch keine Pflicht, darüber Auskunft zu geben, ob noch unbezahlte Grundstücksgewinnsteuern aus früheren Handänderungen vorhanden sind, für welche auf der Ersatzliegenschaft ein Pfandrecht eingetragen werden könnte. Selbst wenn

der Steuersekretär den Beschwerdeführer am 7. April 2016 darauf aufmerksam gemacht hätte, dass mit der am 23. September 2015 verfügten eine solche offene Grundstücksgewinnsteuerforderung besteht, hätte er das Pfandrechtsverfahren nicht abwenden können. Hätte er sich unter diesen Umständen gegen den Kauf der Ersatzliegenschaft entschieden, wäre nicht er persönlich, sondern die vollständig in seinem Eigentum stehende H AG Pfandeigentümerin. Die am 7. April 2016 getätigte Anfrage hilft dem Beschwerdeführer in der vorliegenden Sache nicht weiter.

E. 3.5

Weiter beruft sich der Beschwerdeführer auf Art. 836 Abs. 2 ZGB und macht geltend, er sei gutgläubig gewesen, weshalb ihm das Pfandrecht mangels rechtzeitigem Eintrag nicht entgegengehalten werden könne. Das Steueramt C trage die Beweislast für den bösen Glauben und habe diesen nicht erbracht.

E. 3.5.1

Guter Glaube betreffend Nichtbestehen des gesetzlichen Pfandrechts liegt vor, wenn der jeweiligen Person im massgebenden Zeitpunkt das Bestehen des Pfandrechts weder bekannt war noch bei Anwendung der nötigen Aufmerksamkeit hätte bekannt sein müssen (Art. 3 ZGB, Art. 973 ZGB; Weisung der Finanzdirektion über die Eintragung des gesetzlichen Pfandrechts für Grundsteuern vom 4. Januar 2012, ZStB Nr. 37/101, Rz. 3). Da der gute Glaube als solcher kaum beweisbar ist, gilt als Beweis des guten Glaubens regelmässig irgendwelche Tatsachen, die auf einen solchen schliessen lassen (Heinrich Honsell in: Thomas Geiser/Stephan Wolf [Hrsg.], Basler Kommentar ZGB I, 6. A., Basel 2018, Art. 3 ZGB N. 28 ff. auch zum Folgenden). Aufgrund der in Art. 3 Abs. 1 ZGB normierten Gutglaubensvermutung ist der Gegeninteressent beweispflichtig. Art. 3 Abs. 1 stellt jedoch nicht eine unwiderlegbare, sondern eine widerlegbare Vermutung auf. Widerlegt werden kann sie durch den Nachweis des Fehlens einer ihrer Prämissen (z. B. des Besitzes als Voraussetzung gutgläubiger Ersitzung), durch Nachweis des Eingreifens der Gegenregel von Art. 3 Abs. 2 oder durch Nachweis des Bestehens von bösem Glauben bzw. wenigstens des eindeutigen Fehlens von gutem Glauben. Ist eine Widerlegung der Gutglaubensvermutung gelungen, so bleibt es dem, der sich auf guten Glauben beruft, unbenommen, dessen Beweis bei eigener Beweislast anzutreten (Honsell in: Geiser/Wolf, Art. 3 ZGB N. 31). Hinsichtlich des guten Glaubens ist auf § 69 VO StG (in der ab 1. Februar 2020 gültigen Version, vgl. § 79 StG) hinzuweisen (vgl. dazu auch Richner et al., § 208 StG N. 32a), welcher das Folgende vorsieht: Die Notariate und Grundbuchämter machen die Parteien ausdrücklich auf das Bestehen und die Tragweite des gesetzlichen Grundpfandrechts für die Grundsteuern aufmerksam. Insbesondere erwähnen sie, dass das Grundstück des Erwerbers allenfalls für sämtliche Grundsteuern haftet a.) aus früheren zivilrechtlichen Handänderungen, soweit die Eintragung des gesetzlichen Grundpfandrechts innerhalb von drei Jahren nach der Handänderung erfolgt, b) sowie aus früheren wirtschaftlichen Handänderungen, soweit die Eintragung des gesetzlichen Grundpfandrechts innerhalb von drei Jahren nach der Wahrnehmung der Handänderung durch die für die Einschätzung zuständige Steuerbehörde erfolgt und die Steuer im Zeitpunkt der Eintragung noch nicht verjährt ist (Abs. 1). Die Notariate und Grundbuchämter machen den Erwerber ferner darauf aufmerksam, dass er mit amtlichem Formular beim Gemeindesteueramt Auskunft über die noch nicht veranlagten und noch nicht bezahlten Grundsteuern verlangen kann (Abs. 2). Die Tatsache, dass die Hinweise erfolgt sind, muss in der Urkunde festgehalten werden (Abs. 3). Die Notariate und

Grundbuchämter übergeben dem Erwerber auf dessen Verlangen das amtliche Formular für Auskünfte. Die Gemeindesteuerämter sind dem Erwerber zur Auskunft verpflichtet (Abs. 4). Der Erwerber ist berechtigt, vom Veräusserer für den mutmasslichen Betrag der Grundstückgewinnsteuer Sicherstellung zu verlangen. Die Notare und Gemeindesteuerämter sind verpflichtet, eine Sicherstellung auf Verlangen entgegenzunehmen (Abs. 5). Erkundigt sich ein Erwerber gestützt auf den Hinweis des Notars nicht nach allenfalls noch nicht in das Grundbuch eingetragene Grundpfandrechte, kann er sich nicht auf seine Gutgläubigkeit berufen (vgl. Richner et al., § 208 StG N. 32a).

E. 3.5.2

Dass das Pfandrecht nicht innerhalb der relativen Frist von vier Monaten bzw. nicht innerhalb der absoluten Frist von zwei Jahren seit Entstehung der Forderung eingetragen wurde, ist nicht umstritten. Strittig ist einzig, ob der Beschwerdeführer gutgläubig war, mit der Folge, dass ihm das verspätet eingetragene Pfandrecht nicht mehr entgegengehalten werden könnte. Wie die Vorinstanz zu Recht festhielt, unterzeichnete der Beschwerdeführer im Namen der H AG den Kaufvertrag vom 28. Januar 2015 über die Ersatzliegenschaft, da er zu diesem Zeitpunkt Alleinaktionär war. In Ziffer 8 dieses Vertrags ist festgehalten, dass die erwerbende Partei von den Bestimmungen über das gesetzliche Pfandrecht für die Grundstückgewinnsteuer Kenntnis genommen hat und die Urkundsperson die Parteien auf einen eventuellen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer im Fall einer Ersatzbeschaffung hingewiesen hat. Aufgrund der gesetzlichen Informationspflicht der Notariate und Grundbuchämter (§ 69 VO StG) darf davon ausgegangen werden, dass der Beschwerdeführer auch darüber informiert wurde, dass das erworbene Grundstück für sämtliche Grundsteuern aus früheren zivilrechtlichen Handänderungen haftet, soweit die Eintragung des gesetzlichen Grundpfandrechts innerhalb von drei Jahren nach der Handänderung erfolgt. Aufgrund dieser Bestimmung und der diesbezüglichen Bestätigung im Vertrag ist widerlegt, dass der Beschwerdeführer nicht gutgläubig gewesen sein kann. Gegen die Gutgläubigkeit des Beschwerdeführers spricht ferner, dass er gemäss Ziffer 8 des Vertrags vom 28. Januar 2015 auf die Sicherstellung einer allfälligen Grundstückgewinnsteuer ausdrücklich verzichtet hat. Hätte er vor Abschluss dieses Vertrags mit amtlichem Formular beim Gemeindesteueramt Auskunft über die noch nicht verlangten und noch nicht bezahlten Grundsteuern verlangt, wäre er auf den aufgeschobenen Grundstücksteuergewinn aufmerksam gemacht worden und hätte von der Verkäuferin eine Sicherstellung der Grundstückgewinnsteuer verlangen können (vgl. § 69 Abs. 5 StG VO). Die Vorinstanz ist damit zu Recht davon ausgegangen, dass der Beschwerdeführer sich nicht auf den Gutgläubensschutz berufen kann. Da sich der Beschwerdeführer – wie in E. 3.3 ausgeführt – auch nicht auf den Vertrauensschutz berufen kann, ändert die vorgängig eingeholte Auskunft nichts an seiner Bösgläubigkeit. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 4

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen und es steht ihm keine Parteientschädigung zu (§ 213 Satz 2 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 151 Abs. 1 bzw. § 152 StG und § 17 Abs. 2 VRG). Eine solche steht auch dem Gemeindesteueramt nicht zu, ist diesem doch kein über dessen übliche Amtstätigkeit hinausgehender Aufwand entstanden.

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