

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00076 vom 2. April 2025

ZH Verwaltungsgericht, 2025-04-02, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2024.00076

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00076 du 2 avril 2025

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00076 del 2 aprile 2025

Regeste

Pfandrecht (Grundstückgewinnsteuer) | Grundstückgewinnsteuer / Pfandrechtsforderung [Umstritten ist, ob die beschwerdeführende Grundsteuerbehörde eine nach Veräusserung von elf Stockwerkeinheiten einer Überbauung seitens des pflichtigen Verkäufers geleistete Akontozahlung zu Recht in analoger Anwendung von Art. 87 Abs. 1 OR an die Grundstückgewinnsteuerforderungen angerechnet hat, welche aufgrund der fünf ältesten Handänderungen entstanden sind, während zulasten der von der Beschwerdegegnerschaft erworbenen Stockwerkeinheit das gesetzliche Pfandrecht (§ 208 StG) in vollem Umfang der geschuldeten Grundstückgewinnsteuer samt Zinsen in Anspruch genommen wurde. Die Beschwerdeführerin stützt sich bei ihrem Vorgehen auf eine "langjährige Praxis der Zürcher Grundsteuerbehörden".] Die frühzeitige Mitteilung des provisorisch berechneten Steuerbetrages sowie die Anfrage zur Leistung einer Akontozahlung an den steuerpflichtigen Verkäufer ist trotz Fehlens einer entsprechenden gesetzlichen Regelung in Bezug auf die (nicht periodische) Grundstückgewinnsteuer nicht zu beanstanden (E. 6.1). Indem die Beschwerdeführerin die geleistete Akontozahlung vollumfänglich zur (teilweisen) Deckung der fünf zuerst verfallenen Grundstückgewinnsteuern verwendete, wodurch die Grundstückgewinnsteuer (nicht nur) zulasten der Stockwerkeinheit der Beschwerdegegnerschaft vollumfänglich geschuldet blieb, beging erstere als rechtsanwendende Behörde eine sachlich nicht begründete Ungleichbehandlung der Pfandeigentümer und verletzte dadurch das Rechtsgleichheitsgebot im Sinn von Art. 8 Abs. 1 BV (E. 6.2). Weder die behauptete Praxis noch ein öffentliches Interesse an einem möglichst geringen Verwaltungsaufwand vermögen die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen (E. 6.3.4 f.). Vielmehr erscheint die erstinstanzlich vorgenommene anteilmässige Anrechnung der Akontozahlung auf sämtliche Grundstückgewinnsteuer-Tranchen (in analoger Anwendung von Art. 87 Abs. 2 OR) sachgerecht und mit dem Rechtsgleichheitsgebot vereinbar. Dass die Grundstückgewinnsteuern nicht gleichzeitig verfallen sind, stellt vorliegend kein entscheidungswesentliches Sachverhaltselement dar (E. 6.5). In Bezug auf eine Korrektur der vorinstanzlich berechneten Zinsfolgen besteht kein Rechtsschutzinteresse (E. 7.2.2). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2024.00076 Urteil der 2. Kammer vom 2. April 2025 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiber Thomas Grossen. In Sachen Stadt A, vertreten durch den Ausschuss für Grundsteuern, Beschwerdeführerin, gegen 1. B, 2.

C, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Pfandrecht (Grundstückgewinnsteuer), hat sich ergeben: I. A. Im Zeitraum zwischen dem 27. Februar 2009 und dem 14. Juli 2011 veräusserte F (nachfolgend: der Verkäufer) sämtliche elf Stockwerkeigentumseinheiten der Überbauung D-Strasse 01 (vormals E-Weg 02), in A, Kat. Nr. 03 (vormals Kat. Nr. 04) an verschiedene Erwerber. Darunter befand sich die Stockwerkeinheit 1.3 (83/1000 Miteigentum, zuzüglich 6/59 von 59/1000 Miteigentum), welche am 23. Juni 2010 zum Preis von Fr. ... von B und C (nachfolgend: die Beschwerdegegnerschaft) erworben wurde. B. Mit E-Mail vom 19. Dezember 2011 liess der Leiter der Abteilung Steuern der Stadt A dem Verkäufer eine provisorische Berechnung der anfallenden Grundstückgewinnsteuern für sämtliche elf veräusserten Stockwerkeigentumseinheiten in der Höhe von insgesamt Fr. ... zukommen. Gleichzeitig bat er den Verkäufer um die Überweisung einer Akontozahlung in der Höhe von Fr. ... für "das provisorische Steuertotal" in Bezug auf die fünf Stockwerkeigentumseinheiten, welche zwischen dem 27. Februar und dem 30. Juni 2009 verkauft worden waren. Am 12. Januar 2012 ging bei der Abteilung Steuern eine Zahlung des Verkäufers in der Höhe von Fr. ... ein. C. Mit Einschätzungsentscheid vom 8. November 2012 auferlegte die durch den Ausschuss für Grundsteuern vertretene Stadt A (nachfolgend: die Beschwerdeführerin) dem Verkäufer im Zusammenhang mit der Veräusserung der elf Stockwerkeigentumseinheiten der genannten Überbauung gesondert ermittelte Grundstückgewinnsteuern von gesamthaft Fr. ... bei einem steuerbaren Gesamtgewinn von Fr. ... Auf Einsprache hin verminderte die Beschwerdeführerin am 14. März 2013 den Grundstückgewinn auf Fr. ... und die Grundstückgewinnsteuern auf insgesamt Fr. ..., wogegen der Verkäufer beim Steuerrekursgericht rekurrierte. Den anschliessenden Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 25. November 2015 hob das Verwaltungsgericht mit Urteil vom 24. August 2016 (SB.2016.00009) auf und wies die Sache zum Neuentscheid an die Vorinstanz zurück. Den darauffolgenden Rekursentscheid vom 31. Januar 2017 hob das Verwaltungsgericht mit Urteil vom 31. Januar 2018 (SB.2017.00022) auf und wies die Sache zur Neubeurteilung und zum Neuentscheid ein weiteres Mal an die Vorinstanz zurück. Mit Entscheid vom 13. Juli 2021 setzte das Steuerrekursgericht (im 3. Rechtsgang) die Grundstückgewinnsteuern – ausgehend von einem Grundstückgewinn von Fr. ... – auf Fr. ... herab. Die seitens des Verkäufers dagegen erhobene Beschwerde wurde mit Urteil des Verwaltungsgerichts vom 20. Oktober 2021 (SB.2021.00108) abgewiesen. Weil das Bundesgericht auf die seitens des Verkäufers dagegen erhobene Beschwerde mit Urteil 2C_999/2021 vom 29. Dezember 2022 mangels hinreichender Begründung nicht eintrat, erwachsen die mit erwähntem Rekursentscheid vom 13. Juli 2021 festgesetzten Grundstückgewinnsteuern in Rechtskraft. D. Am 20. März 2013 – also kurz nach Erlass ihres Einspracheentscheids vom 14. März 2013 betreffend die Grundstückgewinnsteuern (vgl. oben E. C) – ersuchte die Beschwerdeführerin das Grundbuchamt A zur Sicherstellung der ausstehenden Grundstückgewinnsteuer um Eintragung des gesetzlichen Pfandrechts zu Lasten der Stockwerkeigentumseinheit der Beschwerdegegnerschaft im Umfang von Fr. ... (Fr. ... [Steuerforderung] + Fr. ... [Zins]). Die Eintragung erfolgte am 4. Juni 2023. E. Mit Beschluss vom 30. März 2023 (Pfandrechtsentscheid) nahm die Beschwerdeführerin das im Grundbuch eingetragene Pfandrecht gegenüber der Beschwerdegegnerschaft im Umfang von insgesamt Fr. ... (Fr. ... [Grundstückgewinnsteuer] + Fr. ... [Zins]) in Anspruch. Darin führte sie aus, dass die im Zusammenhang mit der Stockwerkeigentumseinheit der Beschwerdegegnerschaft zu erhebende Grundstückgewinnsteuer mit rechtskräftigem Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 13. Juli 2021 auf Fr. ... festgesetzt und seitens des

Verkäufer in diesem Zusammenhang bis dahin keine Zahlung geleistet worden sei. In ihrem Begleitschreiben vom 5. April 2023, mit welchem der Beschwerdegegnerschaft der erwähnte Pfandrechtsentscheid zugestellt wurde, orientierte die Beschwerdeführerin darüber, dass nicht beabsichtigt werde, die ausstehenden Steuern bei ersterer einzufordern. Sollte ein Steuerbezug beim Verkäufer jedoch nicht möglich sein, müssten die Steuern zu einem späteren Zeitpunkt bei der Beschwerdegegnerschaft eingefordert werden, wofür die Beschwerdeführerin einen rechtskräftigen Pfandrechtsentscheid benötige. F. Mit gemeinsamem Schreiben vom 17. April 2023 gelangte die Beschwerdegegnerschaft zusammen mit weiteren betroffenen Pfandeigentümern an die Beschwerdeführerin (Abteilung Steuern), machte eine Gefährdung der Grundstückgewinnsteuerforderungen durch den Verkäufer geltend und verlangte zudem eine entsprechende Sicherstellung mittels Arrestlegung (gemäss Art. 271 ff. SchKG) auf dessen Wohnung. G. Gegen den oben erwähnten Pfandrechtsentscheid vom 30. März 2023 erhob die Beschwerdegegnerschaft bei der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 27. April 2023 Einsprache und machte einerseits geltend, dass die seitens des Verkäufers geleistete Akontozahlung von insgesamt Fr. ... zu Unrecht zur Deckung der Grundstückgewinnsteuern verwendet worden sei, welche aufgrund der fünf ältesten Handänderungen angefallen waren. Vielmehr hätte der Betrag prozentual an sämtliche Grundstückgewinnsteuern angerechnet werden müssen. Andererseits bemängelte die Beschwerdegegnerschaft, dass die Beschwerdeführerin zur Sicherstellung der aufgrund des Verhaltens des Verkäufers gefährdeten Steuerforderungen nicht sämtliche zumutbaren Massnahmen getroffen habe. H. Mit Einspracheentscheid vom 29. Juni 2023 wies die Beschwerdeführerin die Einsprache der Beschwerdegegnerschaft ab und führte im Rahmen der Begründung aus, dass Akontozahlungen, bedingt durch die Eintragungsfrist von drei Jahren für das gesetzliche Grundpfandrecht, praxisgemäss nach dem Datum der Handänderungen und damit auch nach dem Datum der Fälligkeit der betreffenden Steuerforderung verteilt würden. Damit sei die Ungleichbehandlung der Pfandeigentümer sachlich begründet. Diese Regelung entspreche der privatrechtlichen Bestimmung von Art. 87 Abs. 1 des Obligationenrechts. Ausserdem habe die Beschwerdeführerin alles Zumutbare zur Durchsetzung der Steuerforderungen gegenüber dem Verkäufer unternommen und werde dies auch weiterhin tun. Da sich die Sachlage hinsichtlich der Gefährdung der Steuerforderungen mittlerweile verändert habe, sei gegen den Verkäufer eine Sicherstellungsverfügung erlassen worden und die ausstehenden Steuerforderungen seien im Rahmen des am 12. Juni 2023 gegen diesen eröffneten Konkurs eingegeben worden. II. Mit Rekurs vom 21. Juli 2023 beantragte die Beschwerdegegnerschaft beim Steuerrekursgericht, das auf ihrem Stockwerkeigentum lastende Pfandrecht aufzuheben und den entsprechenden Grundbucheintrag zu löschen. Eventualiter beantragte sie eine prozentuale Anrechnung der vom Verkäufer geleisteten Akontozahlung von Fr. ... auf sämtliche anfallenden Grundstückgewinnsteuern. In Bezug auf die beantragte Aufhebung des Pfandrechts bemängelte die Beschwerdegegnerschaft erneut die unterlassene Sicherstellung der gefährdeten Grundstückgewinnsteuerforderungen seitens der Beschwerdeführerin. Hinsichtlich des Eventualantrags führte erstere aus, dass sämtliche Grundstückgewinnsteuern im Zusammenhang mit dem Verkauf der Überbauung erst mit dem Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 13. Juli 2021 gleichzeitig rechtskräftig und fällig geworden seien, weshalb die Akontozahlung gemäss Art. 87 Abs. 2 OR erst nach diesem Zeitpunkt verhältnismässig hätte verteilt werden dürfen. Mit ihrer Rekursantwort vom 29. August 2023 beantragte die Beschwerdeführerin, den Rekurs unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerschaft abzuweisen, und

nahm zu den Einwänden der Beschwerdegegnerschaft im Einzelnen Stellung. Zur anschliessenden Stellungnahme der Beschwerdegegnerschaft vom 2. Oktober 2023 liess sich die Beschwerdeführerin nicht mehr vernehmen. In teilweiser Gutheissung des Rekurses (im Sinn des Eventualantrags) setzte das Steuerrekursgericht das auf der Stockwerkeigentumseinheit der Beschwerdegegnerschaft lastende Grundpfandrecht mit Entscheid vom 30. April 2024 auf Fr. ... (zuzüglich Ausgleichszins von Fr. ... sowie Verzugszins von 4,5 % ab dem 10. Dezember 2021) herab. Die Verfahrenskosten auferlegte es zu 3/7 der Beschwerdegegnerschaft und zu 4/7 der Beschwerdeführerin. Parteientschädigungen sprach es keine zu. III. Mit Beschwerde vom 23. Juli 2024 beantragte die Beschwerdeführerin beim Verwaltungsgericht, das Grundsteuerpfandrecht auf Fr. ... festzusetzen, zuzüglich Ausgleichszins von Fr. ... und Verzugszins von 4,5 % auf Fr. ... ab dem 14. August 2021. Zudem beantragte sie hinsichtlich des vorinstanzlichen Rekurs- sowie des vorliegenden Beschwerdeverfahrens die Auferlegung der Kosten zu Lasten der Beschwerdegegnerschaft sowie die Zuspreehung einer Entschädigung. Die Beschwerdegegnerschaft nahm mit Eingabe vom 23. August 2024 zur Beschwerde Stellung und beantragte die Abweisung derselben, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdeführerin. Die Vorinstanz verzichtete auf eine Vernehmlassung. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Gemäss § 38b Abs. 1 lit. c des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 (VRG) fallen Streitigkeiten bis zu einem Streitwert von Fr. 20'000.- in die einzelrichterliche Zuständigkeit, wobei die Entscheidung bei Fällen von grundsätzlicher Bedeutung laut § 38b Abs. 2 VRG der Kammer übertragen werden kann. Zinsen und die Kosten des laufenden Verfahrens werden analog der zivilrechtlichen Regelung nicht zum Streitwert geschlagen (vgl. Art. 91 Abs. 1 der Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO] in Verbindung mit § 71 VRG). Der Streitwert des vorliegenden Verfahrens beträgt ohne Berücksichtigung von Ausgleichs- und Verzugszinsen Fr. ... (Fr. ... minus Fr. ...), womit grundsätzlich von einer einzelrichterlichen Zuständigkeit auszugehen wäre. Sofern die Ausgleichszinsen zufolge Saldoziehung zum Bestandteil der pfandgesicherten Hauptforderung wurden, wären sie im Rahmen der Streitwertberechnung zu berücksichtigen (vgl. Dieter Hofmann/Andreas Baeckert in: Karl Spühler/Luca Tenchio/Dominik Infanger [Hrsg.], Basler Kommentar zur Schweizerischen Zivilprozessordnung, 4. A., Basel 2024, Art. 91 N. 23), womit der Streitwert Fr. 20'000.- übersteigen würde. Unabhängig davon rechtfertigt es sich, die Entscheidung im vorliegenden Verfahren der Kammer zu übertragen, da die nachfolgend zu erörternden Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung sind. 1.2 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.

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

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 1998 [StV]). Das gesetzliche Pfandrecht für die Grundsteuern erstreckt sich auch auf die Zinsen gemäss § 71 StV (§ 68 StV).

E. 2.4

Das gesetzliche Steuerpfandrecht wird durch Erlass einer anfechtbaren Pfandrechtsverfügung geltend gemacht (Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3. A., Zürich etc. 2024, § 28 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 Betreuung auf Pfändung versucht hat oder dass die Insolvenz des Steuerschuldners in einem Verlustschein festgehalten ist (Zweifel et al., § 28 N. 63 mit Verweis auf BGr, 23. März 2004, 2P.16/2004, E. 2.4).

E. 2.5

Der Pfandeigentümer kann im Pfandrechtsverfahren namentlich einwenden, das Pfandrecht sei verwirkt oder die pfandgesicherte Steuerforderung sei getilgt bzw. erlassen (Felix Richner et. al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A. 2021, § 208 StG N. 44).

E. 3

Mit Rekurs vom 21. Juli 2023 beantragte die Beschwerdegegnerschaft mit ihrem Hauptantrag noch die Aufhebung des Grundpfandrechts und die Löschung desselben aus dem Grundbuch. Die Vorinstanz wies den Rekurs in diesem Punkt ab, was seitens der Beschwerdegegnerschaft unangefochten blieb. Ihr Eventualantrag – nämlich die anteilmässige Anrechnung der Akontozahlung an sämtliche Grundstückgewinnsteuern bzw. die dadurch bewirkte Herabsetzung der auf ihrem Stockwerkeigentum lastenden Pfandforderung – hiess die Vorinstanz jedoch gut. Der vorinstanzliche Rekursentscheid wurde lediglich von der Beschwerdeführerin angefochten. Verfahrensgegenstand bildet im Rahmen des vorliegenden Beschwerdeverfahrens demnach nur noch die Frage, ob die Vorinstanz die grundpfandgesicherte Grundstückgewinnsteuerforderung samt Ausgleichs- und Verzugszins zu Lasten der Stockwerkeigentumseinheit der Beschwerdegegnerschaft zu Recht unter anteilmässiger Anrechnung der Akontozahlung herabgesetzt hat.

E. 4.1

Die Beschwerdeführerin bringt mit ihrer Beschwerde vor, dass die Zuweisung von Akontozahlungen an die älteste steuerbare Handänderung "im Bestreben, die Eintragung

des gesetzlichen Pfandrechts tunlichst zu vermeiden", als sachlich begründet erscheine. Dies wiederum rechtfertige die Ungleichbehandlung der Pfandeigentümer. In Bezug auf dieses Vorgehen verweist sie auf eine langjährige Praxis der Zürcher Grundsteuerbehörden.

E. 4.2

Demgegenüber wendet die Beschwerdegegnerschaft ein, der Verkäufer habe die Akontozahlung in der Annahme geleistet, dass damit die Grundstückgewinnsteuern im Zusammenhang mit sämtlichen elf Handänderungen gedeckt würden. Die Akontozahlung hätte deshalb anteilmässig zur (teilweisen) Tilgung aller elf Steuerforderungen verwendet werden müssen. Der Beschwerdeführerin stehe es als Steuerbehörde nicht zu, in eigener Regie Gläubiger zu bevorzugen, wenn dies nicht im Interesse des (steuerpflichtigen) Verkäufers sei. Ausserdem hätte die Eintragung des gesetzlichen Pfandrechts im Zeitpunkt der geleisteten Akontozahlung noch für sämtliche elf Stockwerkeigentumseinheiten fristgerecht beantragt werden können.

E. 5.1

Vorliegend strittig ist die Verwendung bzw. Anrechnung einer Akontozahlung für mehrere Grundstückgewinnsteuern (im Zusammenhang mit der Veräusserung einer Überbauung), welche der Verkäufer freiwillig – sprich ohne rechtliche Verpflichtung – in einem Zeitpunkt geleistet hat, in welchem sämtliche Steuerforderungen zwar bereits fällig, die jeweiligen Steuerbeträge jedoch noch nicht festgesetzt waren.

E. 5.2

Wie die Vorinstanz zutreffend festgestellt hat, ist weder im kantonalen Steuergesetz noch in der Verordnung zum Steuergesetz geregelt, wie mit Zahlungen einer steuerpflichtigen Person zu verfahren ist, gegenüber welcher seitens eines Gemeinwesens mehrere (verschiedene oder gleichartige) fällige Steuerforderungen bestehen. Wird im öffentlichen Recht eine Lücke festgestellt, so ist diese primär durch analoge Anwendung von öffentlich-rechtlichen Normen zu füllen, das heisst, es ist auf Normen abzustellen, die das öffentliche Recht für verwandte Fälle bereithält. Erst wenn sich im öffentlichen Recht keine analog anwendbare Bestimmung findet, ist – sekundär – auf ähnliche Regelungen im Privatrecht zurückzugreifen (Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann [Hrsg.], Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. A., Zürich/St. Gallen 2020, Rz. 252). Die analoge Anwendung der (privat-rechtlichen) Bestimmungen des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR) im Zusammenhang mit der Erfüllung und dem Untergang von Steuerforderungen entspricht der Rechtsprechung des Bundesgerichts (BGr, 9. Februar 2015, 2C_239/2014, E. 3.1 mit weiteren Hinweisen).

E. 5.3

Nach den allgemeinen Regeln des OR kann der Schuldner eine Teilzahlung nur insoweit auf das Kapital anrechnen, als er nicht mit Zinsen oder Kosten im Rückstand ist (Art. 85 Abs. 1 OR). Hat der Schuldner mehrere Schulden an denselben Gläubiger zu bezahlen, so ist er berechtigt, bei der Zahlung zu erklären, welche Schuld er tilgen will (Art. 86 Abs. 1 OR). Mangelt es an einer solchen Erklärung, so wird die Zahlung auf diejenige Schuld angerechnet, die der Gläubiger in seiner Quittung bezeichnet, sofern der Schuldner nicht sofort Widerspruch erhebt (Art. 86 Abs. 2 OR). Liegt weder eine gültige Erklärung über die Tilgung noch eine Bezeichnung in der Quittung vor, so ist die Zahlung auf die fällige Schuld anzurechnen, unter mehreren fälligen auf diejenige Schuld, für die der Schuldner zuerst betrieben worden ist, und hat keine Betreuung stattgefunden, auf die früher

verfallene (Art. 87 Abs. 1 OR). Sind sie gleichzeitig verfallen, so findet eine verhältnismässige Anrechnung statt (Art. 87 Abs. 2 OR).

E. 6.1

Die Beschwerdeführerin gab dem Verkäufer mit E-Mail vom 19. Dezember 2011 sowohl den provisorischen Gesamtbetrag der Grundstückgewinnsteuern im Zusammenhang mit sämtlichen elf Handänderungen in der Höhe von Fr. ... als auch den provisorischen Steuerbetrag in der Höhe von Fr. ... in Bezug auf die fünf Handänderungen, welche im Zeitraum vom 27. Februar bis 30. Juni 2009 erfolgt waren, bekannt (vgl. oben E. I.B). Gleichzeitig bat sie ihn zur Vermeidung von "Unannehmlichkeiten" für ihn und die Erwerber um eine Akontozahlung in der Höhe von Fr. ... Offenbar hatte zwischen dem Leiter Abteilung Steuern und dem Verkäufer am 15. Dezember 2011 bereits ein Gespräch stattgefunden, anlässlich welchem die Unterbreitung einer provisorischen Berechnung der Grundstückgewinnsteuern thematisiert worden war. Auch wenn das kantonale Steuergesetz eine provisorische Rechnung im Sinn von § 173 StG für die nicht periodische Grundstückgewinnsteuer nicht ausdrücklich vorsieht, ist das beschriebene Vorgehen der Beschwerdeführerin – sprich die frühzeitige Mitteilung des provisorisch berechneten Steuerbetrags sowie die Anfrage zur Leistung einer Akontozahlung – nicht zu beanstanden. So obliegt ihr (als Gemeindesteueramt) gemäss § 209 StG die Vorbereitung der Grundsteuereinschätzung, welche darauf abzielt, die für die eigentliche Einschätzung notwendigen Tatsachen zu ermitteln (Richner et al., § 209 StG N. 5). Die Beschwerdeführerin hat den Verkäufer zudem nicht zur Leistung einer Akontozahlung verpflichtet, sondern ihn lediglich darum gebeten. Im Übrigen wirken sich solche Zahlungen, welche vor Erlass des Einschätzungsentscheids (§ 210 StG) getätigt werden, für die steuerpflichtige Person insofern günstig aus, als dass dadurch die Ausgleichszinsen sowie allfällige Verzugszinsen entsprechend geringer ausfallen.

E. 6.2

Seitens der Beschwerdeführerin wurde dem Verkäufer am 16. März 2012 der Erhalt einer Zahlung in der Höhe von Fr. ... per 12. Januar 2012 bestätigt. Im Zeitpunkt des Zahlungseingangs waren sämtliche elf Stockwerkeigentumseinheiten bereits verkauft und die jeweiligen Grundstückgewinnsteuerforderungen nicht nur entstanden, sondern auch fällig (vgl. §71 Abs. 1 StV; die letzte Handänderung fand am 11. Juli 2011 statt). Die Beschwerdeführerin verwendete die erhaltene Akontozahlung vollumfänglich zur (teilweisen) Deckung der Grundstückgewinnsteuern im Zusammenhang mit den fünf ältesten Handänderungen (welche sich gemäss ihrer provisorischen Berechnung auf insgesamt Fr. ... beliefen). Dies hatte zur Folge, dass die (gesondert ermittelte) Grundstückgewinnsteuer (nicht nur) zu Lasten des Stockwerkeigentums der Beschwerdegegnerschaft vollumfänglich geschuldet blieb und die Beschwerdeführerin die Forderung mit Erlass des Pfandrechtsentscheids vom 30. März 2023 gegenüber der Beschwerdegegnerschaft in vollem Umfang in Anspruch nahm. Wie nachfolgend aufzuzeigen ist, beging die Beschwerdeführerin dadurch eine sachlich nicht begründete Ungleichbehandlung der betroffenen Pfandeigentümer bzw. Grundstückserwerber, wodurch sie – als rechtsanwendende Behörde – das Rechtsgleichheitsgebot im Sinn von Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) verletzte.

E. 6.3.1

Die Rechtsgleichheit als Gebot sachgerechter Differenzierung verbietet den rechtsanwendenden Behörden, zwei tatsächlich gleiche Situationen ohne sachlichen Grund rechtlich unterschiedlich zu behandeln. Der Satz bedeutet nicht, dass zwei Sachverhalte rechtlich erst dann gleichbehandelt werden müssen, wenn sie in allen tatsächlichen Einzelheiten völlig identisch sind. Gegenteilig greift das Gleichbehandlungsgebot schon bei Übereinstimmung der tatbestandlich relevanten, das heisst entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen (Pierre Tschannen/Markus Müller/Markus Kern, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. A., Bern 2022, Rz. 513).

E. 6.3.2

Wie die Beschwerdeführerin selbst einräumt, stellt die vorrangige Verwendung der Akontozahlung zur Tilgung der Grundstückgewinnsteuern, welche aufgrund der jeweils ältesten Handänderungen entstanden sind, eine Ungleichbehandlung der Pfandeigentümer dar. Indem einzelne Grundstückgewinnsteuer-Tranchen mittels Verwendung der Akontozahlung vollständig getilgt werden, haften die betreffenden Liegenschaften zufolge Untergang der Forderung nicht mehr für die geschuldete Steuer und die entsprechenden Grundstückserwerber müssen sowohl keine eigentumsbeschränkende Eintragung als auch keine Beanspruchung des gesetzlichen Grundpfandrechts erdulden. Demgegenüber haften diejenigen Erwerber, welche im Rahmen der geschilderten Verwendung der Akontozahlung nicht berücksichtigt werden, weiterhin in vollem Umfang mit der von ihnen erworbenen Liegenschaft für die entsprechende Grundstückgewinnsteuer. Kann diese beim steuerpflichtigen Verkäufer (nach zumutbaren Bemühungen) nicht eingebracht werden, hat die Gemeinde die Möglichkeit, durch Beanspruchung des (vorgängig eingetragenen) Grundpfandrechts die Steuerforderung durch Verwertung des Pfandobjekts gegenüber den jeweiligen Pfandeigentümern erhältlich zu machen. Somit droht den benachteiligten Pfandeigentümern die Zwangsverwertung ihrer Liegenschaft, wenn sie die darauf lastende Grundstückgewinnsteuer nicht begleichen (können). Angesichts dieser Umstände, insbesondere der für die benachteiligten Pfandeigentümer drohenden Konsequenzen der subsidiären Haftung, stellt die Verwendung der Akontozahlung zur vorrangigen Tilgung einzelner Steuerforderungen eine schwerwiegende Benachteiligung der betroffenen Pfandeigentümer dar.

E. 6.3.3

Die Unterscheidung zwischen privilegierten und benachteiligten Pfandeigentümern gründet gemäss der seitens der Beschwerdeführerin vertretenen Praxis einzig auf dem Datum der jeweiligen grundsteuerrechtlich massgebenden Handänderung bzw. der damit zu laufen beginnenden dreijährigen Eintragsfrist des gesetzlichen Grundpfands (§ 195 EG ZGB). Die Beschwerdeführerin erachtet die Ungleichbehandlung als sachlich begründet, weil eine grundbuchamtliche Eintragung des Grundpfandrechts in Bezug auf diejenigen Liegenschaften vermieden werde, hinsichtlich welcher die geschuldete Grundstückgewinnsteuer unter Anrechnung der Akontozahlung vollständig getilgt werde. Dem ist aus folgenden Gründen nicht beizupflichten:

E. 6.3.4

Die Beschwerdeführerin stützt sich bei ihrem Vorgehen – sprich der vorrangigen Anrechnung von Akontozahlungen an die Grundstückgewinnsteuern der jeweils ältesten Handänderungen – auf eine "langjährige Praxis der Zürcher Grundsteuerbehörden". Der Beschwerde ist nicht zu entnehmen, wann, von wem und mit welchem Inhalt eine solche

Praxis gebildet wurde und ob man sich dabei mit den einzelnen Interessen der involvierten Parteien (sprich der Steuerbehörde, der Verkäuferschaft und den einzelnen Käuferschaften) auseinandergesetzt hat. So ist auch unklar, ob das Unterbreiten einer provisorischen Steuerberechnung sowie das Einholen von Akontozahlungen – was gesetzlich ebenfalls nicht geregelt ist (vgl. oben E. 6.1) – Teil dieser Praxis ist. Eine entsprechende Verwaltungsverordnung oder auch nur ein Merkblatt dazu existieren offenbar nicht. Auch hat sich – soweit bekannt – noch keine der der Beschwerdeführerin übergeordneten Instanzen in steuerrechtlicher Hinsicht mit der Rechtmässigkeit dieser Praxis – insbesondere der Vereinbarkeit mit dem Rechtsgleichheitsgebot – befasst. Insofern kann vorliegend nicht von einer gefestigten bzw. gerichtlich bestätigten Praxis ausgegangen werden, weshalb an eine allfällige Änderung oder Aufhebung derselben keine hohen Anforderungen zu stellen sind. Wie nachfolgend aufzuzeigen ist, vermag das in Anwendung der besagten Praxis (mutmasslich) verfolgte Ziel die dargelegte Ungleichbehandlung der jeweiligen Pfandeigentümer sachlich nicht zu rechtfertigen. Bezeichnenderweise hat die Beschwerdeführerin erst gar nicht ausgeführt, inwiefern der vorinstanzliche Entscheid eine Rechtsverletzung darstellt.

E. 6.3.5

Mit ihrer Beschwerde hat die Beschwerdeführerin ebenfalls nicht dargelegt, inwiefern sie wessen Interessen wahrt, wenn sie die Eintragung einzelner Grundpfandrechte vermeidet, indem sie unter vorrangiger Anrechnung von Akontozahlungen die Grundstückgewinnsteuern der jeweils ältesten Handänderungen tilgt. In Frage kommt offensichtlich ein Interesse der (steuererhebenden) Gemeinde an einem möglichst geringen Verwaltungsaufwand im Zusammenhang mit der Eintreibung der Grundstückgewinnsteuerforderungen samt Beanspruchung des Pfandrechts und Verwertung des betreffenden Pfandobjekts. Der jeweilige Aufwand fällt grundsätzlich entsprechend höher aus, je mehr Liegenschaften betroffen bzw. (potenzielle) Pfandeigentümer involviert sind. Die Anmeldung einer Grundpfandrechtseintragung beim zuständigen Grundbuchamt beinhaltet – nebst einem kurzen, standardisierten Text – lediglich die fallspezifischen Angaben der Pfandeigentümer, des zu sichernden Steuerbetrags (samt Zinsinformationen) sowie des Pfandobjekts. Wenn eine solche Anmeldung für mehrere Grundpfandrechte vorgenommen werden muss, verursacht dies somit einen bescheidenen Mehraufwand. Zudem fallen die für die Eintragung zu erhebenden Grundbuchgebühren von 1 ‰ der Pfandsumme bzw. mindestens Fr. 100.- (wie im Fall der Beschwerdegegnerschaft; vgl. § 1 Notariatsgebührenverordnung vom 9. März 2009 in Verbindung mit Anhang Gebührentarif, Ziff. 2.3.1) eher gering aus. Im Übrigen führt die (vorrangige) Tilgung einzelner Grundstückgewinnsteuern zu höheren Pfandsummen bezüglich der ungedeckten Grundstückgewinnsteuern und somit auch zu entsprechend höheren grundbuchamtlichen Eintragungsgebühren der jeweiligen Pfandrechte, womit sich durch das Vorgehen der Beschwerdeführerin unter dem Strich kaum Kosten einsparen lassen. Selbst der zusätzliche Aufwand, welcher zufolge Uneinbringlichkeit der Steuerforderung gegenüber dem pflichtigen Verkäufer dazu geführt hätte, dass die Beschwerdeführerin gegen sämtliche der elf Pfandeigentümer einen Pfandrechtsentscheid hätte erlassen und allenfalls entsprechende Rechtsmittelverfahren hätte bestreiten müssen, rechtfertigt die aufgezeigte Ungleichbehandlung der Pfandeigentümer nicht. Denn wie die Vorinstanz zutreffend darauf hinwies, beschlagen die einzelnen, gesondert ermittelten Grundstückgewinnsteuer-Tranchen in materieller Hinsicht allesamt einen nahezu identischen Sachverhaltskomplex, und es gelten in Bezug auf Entstehung und Durchsetzung

der jeweiligen Forderungen auch gegenüber den einzelnen Pfand Eigentümern dieselben prozessualen und materiellen Voraussetzungen. Dadurch relativiert sich der Verwaltungsaufwand im Zusammenhang mit der Beanspruchung des gesetzlichen Pfandrechts gegenüber den Pfand Eigentümern zugunsten der Grundsteuerbehörden. Und selbst wenn die Pfandobjekte im Rahmen von separaten Verfahren betriebsrechtlich zwangsverwertet werden müssen, weil die pfandgesicherten Grundstücksgewinnsteuerforderungen von den Pfand Eigentümern nicht beglichen werden (können), präsentiert sich der entsprechende Aufwand für die Steuerbehörden angesichts der nach wie vor einheitlichen Sachverhaltskomplexe samt den daran anknüpfenden prozessualen sowie materiellen Rechtsfragen in einem – zur Wahrung des Anspruchs der Pfand Eigentümer auf Gleichbehandlung – zumutbaren Umfang. Im Übrigen ist gerade bei grossen Überbauungen kaum je zu erwarten, dass sämtliche Stockwerkeigentumseinheiten zwangsverwertet werden müssen, weil die Grundstücksgewinnsteuern weder vom steuerpflichtigen Verkäufer noch von den subsidiär haftenden Erwerbern beglichen werden, weshalb einer Steuerbehörde der aufgezeigte, in einer solchen Konstellation überdurchschnittlich hohe Aufwand lediglich in seltenen Ausnahmefällen drohen würde. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das öffentliche Interesse der Gemeinde an einem möglichst geringen Verwaltungsaufwand im Zusammenhang mit der (allfälligen) Eintragung, Beanspruchung sowie Verwertung des gesetzlichen Pfandrechts die vorliegende Ungleichbehandlung nicht zu rechtfertigen vermag.

E. 6.3.6

Lediglich der Vollständigkeit halber sei noch angemerkt, dass die Gefahr einer Uneinbringlichkeit oder Unterdeckung der Steuerforderung im Rahmen einer Pfandverwertung aufgrund des Rangvortritts der gesetzlichen Pfandrechte (§ 196 EG ZGB) gering ist. So droht insbesondere auch in Bezug auf mit weiteren (nachrangigen) Forderungen belasteten Liegenschaften (als Pfandobjekt) in der Regel kein Steuerausfall zu Lasten des Fiskus. Demnach könnte die das Rechtsgleichheitsgebot verletzende vorrangige Tilgung einzelner Grundstücksgewinnsteuerforderungen (durch vorrangige Anrechnung von Akontozahlungen) auch gestützt auf eine unterschiedliche Bewertung der jeweiligen Liegenschaften als Haftungssubstrat nicht begründet werden.

E. 6.3.7

Demgegenüber haben sämtliche Pfand Eigentümer ein offenkundiges Interesse daran, dass sie mit ihrer erworbenen Liegenschaft, wenn überhaupt, für einen möglichst geringen Grundstücksgewinnsteuerbetrag (subsidiär) haften (vgl. oben E. 6.3.2). Diesem Interesse kann unter gleichwertiger Behandlung aller Pfand Eigentümer nur entsprochen werden, wenn Akontozahlungen unter anteilmässiger Anrechnung zur (teilweisen) Tilgung sämtlicher Grundstücksgewinnsteuer-Tranchen verwendet werden. Eine Privilegierung derjenigen Pfand Eigentümer, welche ihre Liegenschaft früher erworben haben, würde eine direkte Benachteiligung der übrigen Pfand Eigentümer bewirken. Insofern stellt das seitens der Beschwerdeführerin vorgebrachte Bestreben, die Eintragung des gesetzlichen Pfandrechts (zugunsten einzelner Pfand Eigentümer) tunlichst zu vermeiden, keine sachliche Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung der Pfand Eigentümer dar, sondern verursacht diese überhaupt erst. Ausserdem könnte dies zu geradezu stossenden bzw. willkürlichen Ergebnissen führen, wenn man bedenkt, dass mehrere Handänderungen – für die der massgebliche Zeitpunkt bei einem konstitutiven Grundbucheintrag im Zusammenhang mit dem Entstehen der Grundstücksgewinnsteuer der Tagebucheintrag ist (vgl. Richner et al.,

§ 216 StG N. 22) – an einem Tag erfolgen können, womit sich eine solche Privilegierung lediglich anhand von unterschiedlichen Uhrzeiten ergeben würde (vgl. Art. 92 Abs. 2 der Grundbuchverordnung vom 23. September 2011). Eine chronologische Differenzierung der Handänderungen würde sich allenfalls dann rechtfertigen, wenn mehrere Stockwerkeigentumseinheiten einer Überbauung über einen Zeitraum von mehr als drei Jahren veräussert werden. Denn dies hätte zur Folge, dass die Eintragungsfristen im Zusammenhang mit dem gesetzlichen Grundpfand (§ 195 EG ZGB) in Bezug auf die zuerst veräusserten Einheiten bzw. die ältesten steuerbaren Handänderungen bereits verwirken, bevor die übrigen Einheiten überhaupt veräussert sind. Allerdings könnte in einem solchen Fall auch nur für die bereits veräusserten Stockwerkeinheiten eine provisorische Steuerberechnung vorgenommen und eine entsprechende Akontozahlung verlangt werden, weil nur die diesbezüglichen Grundstücksgewinnsteuern geschuldet und fällig sind.

E. 6.3.8

Inwieweit die seitens der Beschwerdeführerin verfolgte Praxis den Interessen des Verkäufers dienen soll, ist der Beschwerde ebenfalls nicht zu entnehmen. Auch ist nicht ersichtlich, inwiefern dieser von einer vorrangigen Tilgung einzelner Grundstücksgewinnsteuer-Tranchen profitieren würde. Seine Steuerschuld gegenüber der Beschwerdeführerin verringerte sich um den Betrag der geleisteten Akontozahlung, unabhängig davon, ob diese in vollem Umfang an einzelne oder anteilmässig an sämtliche Grundstücksgewinnsteuern angerechnet wird. Zudem ergeben sich in Bezug auf die Restschuld auch keine ersichtlichen Unterschiede hinsichtlich der Berechnung von allfälligen Ausgleichs- und Verzugszinsen zu Lasten des Verkäufers. Somit vermögen auch allfällige Interessen des Verkäufers die Ungleichbehandlung der Pfandeigentümer nicht zu rechtfertigen.

E. 6.4

Nach dem Gesagten dient die seitens der Beschwerdeführerin verfolgte Praxis in Form der vorrangigen Anrechnung von geleisteten Akontozahlungen an die im Zusammenhang mit den jeweils ältesten Handänderungen entstandenen Grundstücksgewinnsteuern – soweit ersichtlich – ausschliesslich der Vermeidung von allfälligem Verwaltungsaufwand zugunsten der zuständigen Steuerbehörden und verursacht erst dadurch eine schwerwiegende Ungleichbehandlung der einzelnen Pfandeigentümer, welche sachlich nicht gerechtfertigt ist. Demzufolge stellt die analoge Anwendung der privatrechtlichen Regelung von Art. 87 Abs. 1 OR, welche eine vorrangige Tilgung von früher verfallenen Schulden vorsieht, in Bezug auf die vorliegende Sachverhaltskonstellation eine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots nach Art. 8 Abs. 1 BV dar.

E. 6.5

Wie die Vorinstanz zutreffend ausgeführt hat, erscheint eine anteilmässige Anrechnung der Akontozahlung im Sinn von Art. 87 Abs. 2 OR auf sämtliche Grundstücksgewinnsteuer-Tranchen sachgerecht und mit dem Rechtsgleichheitsgebot vereinbar. Dass die einzelnen Grundstücksgewinnsteuerforderungen nicht gleichzeitig verfallen sind, stellt vorliegend kein entscheidungswesentliches Sachverhaltselement dar und kann im Rahmen der vorliegenden Lückenfüllung bzw. der analogen Anwendung der privatrechtlichen Bestimmungen des OR vernachlässigt werden. Ein solches Vorgehen rechtfertigt sich in Bezug auf den vorliegenden Sachverhalt umso mehr, weil die Beschwerdeführerin dem Verkäufer mit E-Mail vom 19. Dezember 2011 eine provisorische

Berechnung des Gesamtbetrages der Grundstückgewinnsteuern samt detaillierter Übersicht bekannt gegeben, jedoch keine Akontozahlung in entsprechendem Umfang verlangt hat. In jenem Zeitpunkt waren bereits alle elf Stockwerkeigentumseinheiten veräussert und die entsprechenden Grundstückgewinnsteuern demnach fällig (§ 71 Abs. 1 StV; die letzte Handänderung datiert vom 14. Juli 2011). Ausserdem hätte die Beschwerdeführerin in jenem Zeitpunkt die gesetzlichen Pfandrechte zu Lasten sämtlicher elf Stockwerkeigentumseinheiten innert Frist noch eintragen lassen können (§ 195 EG ZGB; die erste Handänderung datiert vom 27. Februar 2009). Es bestand also kein ersichtlicher Anlass, in Bezug auf die einzelnen Grundstückgewinnsteuerforderungen ungleich zu verfahren und nicht gleich eine Akontozahlung für den gesamten Steuerbetrag einzuverlangen. Sofern die Vorinstanz die analoge Anwendung von Art. 87 Abs. 2 OR in Bezug auf Teilveräusserungen im Sinn von § 224 StG generell gelten lässt, kann ihr jedoch nicht gefolgt werden. Wie oben erwähnt, sind durchaus Sachverhaltskonstellationen denkbar, welche eine vorrangige Anrechnung von Akontozahlungen im Sinn der seitens der Beschwerdeführerin vertretenen Praxis (vgl. oben E. 6.3.7) oder die analoge Anwendung anderer (privatrechtlicher) Bestimmungen rechtfertigen könnten.

E. 6.6

Die Beschwerdegegnerschaft reichte mit ihrer Beschwerdeantwort einen Ausdruck eines E-Mails des Verkäufers vom 21. August 2024 mit folgendem Inhalt ein: "[...] Ich kann Ihnen bestätigen, dass wir guten Glaubens davon ausgegangen sind, dass die von uns deponierten Fr. ... die gesamte Grundstückgewinnsteuer aller elf Parteien abdeckt. [...]". Gemäss der E-Mail-Korrespondenz zwischen dem Leiter Abteilung Steuern und dem Verkäufer im Zeitraum von Dezember 2011 bis März 2012 wurde letzterem eine provisorische Berechnung sämtlicher Grundstückgewinnsteuern in der Höhe von Fr. ... bekannt gegeben und von ihm eine Akontozahlung in der Höhe von Fr. ... im Zusammenhang mit dem provisorischen Steuertotal hinsichtlich der fünf ältesten Handänderungen (in der Höhe von Fr. ...) verlangt. Daraufhin versicherte der Verkäufer, das "Depositum in entsprechender Höhe" zu leisten. Mitte März 2012 wurde dem Verkäufer der Eingang seiner Akontozahlung in der Höhe von Fr. ... per 12. Januar 2012 bestätigt, wobei er gleichzeitig um eine weitere Akontozahlung in der Höhe von Fr. ... für den "Verkauf G (7.7.2009)" gebeten wurde. Eine weitere Zahlung des Verkäufers blieb jedoch aus. Die erwähnte Annahme des Verkäufers gemäss seinem E-Mail vom 21. August 2024, welche er gegenüber der Beschwerdegegnerschaft offensichtlich im Zusammenhang mit dem vorliegenden Beschwerdeverfahren kommunizierte, ist angesichts seiner E-Mail-Korrespondenz mit dem Leiter Abteilung Steuern nur wenig überzeugend. Jedenfalls kann das besagte E-Mail des Verkäufers vom 21. August 2024 nicht als Willenserklärung im Sinn von Art. 86 Abs. 1 OR qualifiziert werden. Vielmehr würde die zwischen Dezember 2011 und März 2012 geführte E-Mail-Korrespondenz – unter Anwendung des Vertrauensprinzips (vgl. BGr, 9. Februar 2015, 2C_239/2014, E.3.4) – dafür sprechen, dass der Verkäufer die Akontozahlung zum Zweck der (zumindest teilweisen) Tilgung der fünf zuerst verfallenen Grundstückgewinnsteuern leisten wollte. Ob damit eine Willenserklärung des Verkäufers als Schuldner im Sinn von Art. 86 Abs. 1 OR zugunsten der Tilgung der fünf zuerst verfallenen Steuerforderungen oder allenfalls eine entsprechende Quittung der Beschwerdeführerin als Gläubigerin im Sinn von Art. 86 Abs. 2 OR gegeben ist, kann vorliegend jedoch offenbleiben. Denn wie oben ausführlich begründet, verletzt eine Ungleichbehandlung der Pfandeigentümer bei der vorliegenden Sachverhaltskonstellation das Rechtsgleichheitsgebot. Konsequenterweise darf im Fall von

geleisteten Akontozahlungen – als Teil der Praxis – erst gar keine Möglichkeit bestehen, einzelne Grundstücksgewinnsteuerforderungen mittels entsprechender Erklärung des Schuldners oder mittels entsprechender Quittung der Gläubigerin vorrangig zu tilgen. Denn dies würde die betreffenden Pfand Eigentümer wiederum bevorteilen, und zwar einzig nach dem Gutdünken des Schuldners oder der Gläubigerin, ohne dass dafür ein sachlicher Grund vorliegt (vgl. auch RB 1984 Nr. 63). Demzufolge kann das vorliegend strittige Vorgehen der Beschwerdeführerin auch nicht in analoger Anwendung von Art. 86 OR legitimiert bzw. die damit verursachte Ungleichbehandlung begründet werden. Die Akontozahlung des Verkäufers ist somit ungeachtet eines allfälligen Vorliegens einer Schuldnererklärung oder einer Gläubigerquittung im Sinn der genannten Bestimmung anteilmässig an sämtliche Grundstücksgewinnsteuern anzurechnen.

E. 7.1

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Vorinstanz unter analoger Anwendung von Art. 87 Abs. 2 OR die seitens des Verkäufers geleistete Akontozahlung in der Höhe von Fr. ... zu Recht anteilmässig an sämtliche Grundstücksgewinnsteuerforderungen (in der Höhe von gesamthaft Fr. ...) im Zusammenhang mit der Veräusserung der elf Stockwerkeigentumseinheiten angerechnet hat. Damit wurde dem sinn gemässen Einwand der Beschwerdegegnerschaft der teilweisen Tilgung der zu ihren Lasten pfand gesicherten Steuerforderung entsprochen. In Übereinstimmung mit der vorinstanzlichen Berechnung gilt die zufolge Veräusserung der Stockwerkeigentumseinheit an die Beschwerdegegnerschaft geschuldete Grundstücksgewinnsteuer, welche unbestrittenermassen Fr. ... beträgt, im Umfang von 57,814 % (100 / [Fr.] ... x [Fr.] ...) bzw. Fr. ... als getilgt. Damit verbleibt eine pfand gesicherte Steuerforderung in der vorinstanzlich festgestellten Höhe von Fr. ... (E. 5 d aa). Die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt als unbegründet.

E. 7.2.1

Hinsichtlich der Zinsfolgen hat die Vorinstanz ab dem 91. Tag seit der Handänderung (im Zusammenhang mit der Stockwerkeinheit der Beschwerdegegnerschaft) bis am 9. Dezember 2021 (unter Anwendung des jeweils gültigen Zinsfusses) einen Ausgleichszins in der Höhe von gesamthaft Fr. ... berechnet – wobei sie den Forderungsbetrag unter Berücksichtigung der teilweisen Tilgung per 12. Januar 2012 entsprechend herabgesetzt hat – und festgehalten, dass ab dem 10. Dezember 2021 ein Verzugszins von 4,5 % geschuldet sei. Bezüglich des Beginns des Verzugszinslaufs erachtete sie den Ablauf der 30-tägigen bundesgerichtlichen Beschwerdefrist nach ergangenem Urteil des Verwaltungsgerichts vom 20. Oktober 2021 als massgebend (E.5 d bb).

E. 7.2.2

Die vorinstanzliche Berechnung des Ausgleichszinses wurde seitens der Beschwerdeführerin – mit Ausnahme der Höhe der Grundpfandforderung – nicht bestritten. Hingegen machte sie mit ihrer Beschwerde geltend, dass der Verzugszins ab dem Ablauf der hinsichtlich des Rekursentscheids vom 13. Juli 2021 – mit welchem dem Verkäufer Grundstücksgewinnsteuern von insgesamt Fr. ... auferlegt wurden (vgl. oben E. I.C) – geltenden Rechtsmittelfrist geschuldet sei. Der Beschwerdeführerin ist im Ergebnis beizupflichten. So ist bereits nach Ablauf einer 30-tägigen Zahlungsfrist seit Zustellung des Entscheids vom 13. Juli 2021 an den Verkäufer ein Verzugszins geschuldet (die darauffolgenden, aus Sicht des Verkäufers erfolglosen Rechtsmittelverfahren hemmten die

Verzugszinspflicht nicht; vgl. dazu Richner et al., § 209 StG N. 24a ff.). Weil den vorliegenden Akten nicht zu entnehmen ist, wann dem Verkäufer der Rekursentscheid vom 13. Juli 2021 rechtsgültig zugestellt wurde oder ob bzw. allenfalls wann die Beschwerdeführerin dem Verkäufer gestützt auf besagten Entscheid allenfalls eine (neue) Schlussrechnung samt Zahlungsfrist zugestellt hat, kann der konkrete Beginn des Verzugszinslaufs im Rahmen des vorliegenden Beschwerdeverfahrens nicht abschliessend festgelegt werden. Dies würde grundsätzlich zur Rückweisung der Angelegenheit an die Vorinstanz zur Sachverhaltsergänzung und zum Neuentscheid (hinsichtlich der Zinsfolgen) führen. Allerdings wäre im Hinblick auf eine neu vorzunehmende Zinsberechnung (in Anwendung von § 149 Abs. 2 StG) zu Lasten der Beschwerdeführerin ebenfalls zu berücksichtigen, dass der Verzugszins – entgegen der vorinstanzlichen Darstellung – nicht durchgehend 4,5 % beträgt, sondern während des Zeitraums von Anfang Mai bis Ende Dezember 2020 im Rahmen der Coronapandemie vorübergehend auf 0,25 % gesenkt wurde (vgl. Anhang zum Beschluss des Regierungsrates über die Festsetzung und Berechnung der Zinsen für die Staats- und Gemeindesteuern vom 11. Juli 2007 [Fassung vom 10. Mai 2023] in Verbindung mit § 176 StG; vgl. Richner et al., § 175 StG N. 3 und § 209 StG N. 22). Ausserdem würde der Ausgleichszins zufolge des früher einsetzenden Verzugszinslaufs geringer ausfallen. Damit würde eine im Sinn dieser Erwägung gesamthafte Korrektur der vorinstanzlich festgestellten Zinsfolgen für die Beschwerdeführerin unter dem Strich eine Verschlechterung (zumindest keine Verbesserung) darstellen, weshalb sie in Bezug auf eine Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids und entsprechende Rückweisung der Angelegenheit insofern kein schutzwürdiges Interesse im Sinn von § 21 Abs. 1 in Verbindung mit § 49 VRG aufweist und auf ihre Beschwerde in diesem Punkt nicht einzutreten ist. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist.

E. 8

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen und es steht ihr 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). Mangels entschädigungsfähiger besonderer Aufwendungen im Zusammenhang mit dem vorliegenden Beschwerdeverfahren steht auch der Beschwerdegegnerschaft keine Entschädigung zu (§ 17 Abs. 2 lit. a Variante 1 VRG e contrario in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

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