

Grundstückgewinnsteuer

Geltendmachung des gesetzlichen Grundpfandrechts

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 21. Februar 2025

Gegen die Inanspruchnahme des gesetzlichen Grundpfandrechts bei den Immobiliensteuern gibt es Schutzmöglichkeiten. Die gängigste Methode ist die vertragliche Einsetzung einer Zahl- und Treuhandstelle, welche für die vorgängige Zahlung oder Sicherstellung der vom Veräusserer geschuldeten Steuer zu sorgen hat. Im hier vorliegenden Fall wurde auf eine solche hingegen explizit verzichtet, weshalb das fristgerecht geltend gemachte Grundpfandrecht seine Wirkung beim Erwerber des Pfandobjekts entfaltet, d. h. diesen subsidiär und rechtmässig in die Zahlungspflicht nimmt (Beschwerde am Kantonsgericht hängig).

Sachverhalt:

A. Die Rekurrenten erwarben mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 20. Juni 2018 von der I. AG, eine Liegenschaft an der Strasse in G. (Parz. Nrn. 1 und 2, Grundbuch [GB] G., Sektion A).

Mit Veranlagungsverfügung Nr. 10/1000 Grundstückgewinnsteuer vom 6. April 2020 setzte die Steuerverwaltung die Grundstückgewinnsteuer zu Lasten der Veräusserin X. AG mit CHF 228'416.– fest.

Am 16. Juli 2020 liess die Steuerverwaltung auf dieser Liegenschaft ein gesetzliches Grundpfand im Grundbuch eintragen.

Nachdem die Bemühungen der Steuerverwaltung zur Erhältlichmachung der von der X. AG aufgrund der Veräusserung der genannten Liegenschaft geschuldeten Grundstückgewinnsteuer gescheitert waren, wurde mit Veranlagungsverfügung Nr. 10/1000 Grundstückgewinnsteuer (Geltendmachung des gesetzlichen Grundpfandrechts) vom 22. August 2024 gegenüber A. und B. C., (als gegenwärtige Eigentümer der Liegenschaft) unter Geltendmachung des gesetzlichen Grundpfandrechts eine Grundstückgewinnsteuer in Höhe von CHF 213'485.65 eingefordert.

B. Mit Einsprache vom 5. September 2024 erhob der Vertreter der Pflichtigen, RA, Einsprache und beantragte, es sei die angefochtene Veranlagung aufzuheben und es sei von einer Steuerforderung gegen die Pflichtigen abzusehen. Im Wesentlichen führte der Vertreter zur Begründung aus, dass das gesetzliche Pfandrecht innert vier Monaten nach der Fälligkeit der zugrundeliegenden Forderung, spätestens jedoch innert zwei Jahren nach der Entstehung, eingetragen werden müsse. Nach der verbindlichen Mitteilung der Steuerverwaltung mittels Schreiben vom 5. Oktober 2020 sei damals das Grundpfandrecht nicht eingetragen gewesen. Obwohl mit Schreiben vom 16. Juli 2020 mitgeteilt worden sei, man habe die Eintragung des Grundpfandrechts veranlasst. Der Kaufvertrag datiere vom 20. Juni 2018. Die Grundstückgewinnsteuern seien sofort zur Zahlung fällig, womit die gesetzliche Frist von zwei Jahren nicht eingehalten worden sei. Die Grundstückgewinnsteuer werde mit dem Verkauf der Liegenschaft fällig. Die Verjährungsfrist betrage fünf Jahre, weshalb offensichtlich sei, dass die Verjährung eingetreten sei. Die verspätete Eintragung des Grundpfandrechts könne nicht zu einem Vorteil der Steuergläubigerin führen. Dies gelte umso mehr, als die Steuerverwaltung den Pflichtigen während Jahren jegliche Informationen über die Veranlagung und allfällige Rechtsbehelfe und Rechtsmittel dagegen vorenthalten habe. Die Pflichtigen hätten sich nach Treu und Glauben gutgläubig verhalten. Sie hätten mehrfach bei der Steuerverwaltung nachgefragt und keine vernünftige Antwort erhalten. Insbesondere die Antwort auf die wesentliche Frage sei verweigert worden, ob die Steuerverwaltung Basel-Landschaft rechtzeitig im Konkursverfahren die Forderung eingegeben habe. Die Haltung der Steuerverwaltung mit einer totalen Informationssperre verletze den Anspruch auf Treu und Glauben. Die Vorgehensweise der Steuerverwaltung sei deswegen willkürlich, da die Pflichtigen keine Möglichkeit gehabt hätten, sich in das Konkursverfahren der Verkäuferin einzuschalten, um sich z. B. Forderungen oder Prozesse abtreten zu lassen.

Die Steuerverwaltung hiess die Einsprache mit Entscheid vom 13. November 2024 teilweise gut. Zur Begründung führte sie unter anderem aus, dass mit Schreiben vom 5. Oktober 2020 den Pflichtigen die generellen Voraussetzungen ihrer Parteistellung im Verfahren klar und unmissverständlich kommuniziert worden seien. Über die rechtzeitige vorherige Eintragung des Grundpfandrechts seien die Pflichtigen bereits mit Schreiben vom 16. Juli 2020 gehörig informiert worden, obwohl kein Anspruch auf eine derartige Information seitens der Steuerbehörden bestehe. Hieraus lasse sich also nichts zugunsten der Pflichtigen ableiten. Die Fälligkeit der Grundstücksgewinnsteuer entstehe erst durch Zustellung der Verfügung oder Rechnung, nicht mit der Beurkundung des Kaufvertrags. Die angefochtene Grundstücksgewinnsteuer-Verfügung Nr. 10/1000 sei am 6. April 2020 veranlagt worden. Somit sei die Eintragung des Grundpfandrechts rechtzeitig erfolgt. Die Verjährungsfrist betreffe lediglich die ursprüngliche Veranlagung.

Mit der Zustellung der Veranlagungsverfügung Nr. 10/1000 Grundstücksgewinnsteuer (Geltendmachung des gesetzlichen Grundpfandrechts) vom 22. August 2024 stünden den Pflichtigen nunmehr die vollen Parteirechte zu, sodass keine Benachteiligung bestände. Zuvor seien ihnen mangels Parteistellung und mangels persönlicher Betroffenheit keine derartigen Rechte zugekommen, sodass diese zurecht verweigert worden seien. Es sei den Pflichtigen jederzeit freigestanden, an das Konkursamt K. zu gelangen um sich Forderungen abtreten zu lassen, wie es in einem Parallelverfahren durch den Vertreter erfolgreich umgesetzt worden sei. Dahingehend sei es an den Pflichtigen, entsprechend tätig zu werden.

Kosten für Bauten, Umbauten, Bodenmeliorationen und andere dauernde Verbesserungen, die eine Werterhöhung des Grundstücks bewirkt haben, könnten als Aufwendungen bei den Gestehungskosten berücksichtigt werden. Die von den Pflichtigen geltend gemachten Aufwendungen seien nochmals geprüft worden, ob sie als vermehrende Aufwendungen zum Abzug zuzulassen seien. Zuzulassen seien die Beträge von CHF 384'000.– (Aufwendungen X. AG), CHF 430'002.– (Aufwendungen X. AG) und CHF 7'875.40 (Architekturhonorar) nun vollständig statt nur zu einem Drittel zu berücksichtigen.

C.

Mit Eingabe vom 26. November 2024 erhebt der Vertreter Rekurs gegen den Einspracheentscheid und begehrt, (1) es sei der angefochtene Einspracheentscheid vom 13.11.24 aufzuheben und es sei von einer Steuerforderung betreffend Grundstücksgewinn (Liegenschaft in G., Parzellen Nr. 1 und 2 und ME-Anteil 1a etc.), abzusehen. (2.) Unter o/e Kostenfolge. Zur Begründung hält er an seinen Ausführungen in der Einsprache fest und führt ergänzend aus, dass bereits mit Schreiben vom 23. September 2020 die Steuerverwaltung angefragt worden sei, wo sich das Einspracheverfahren der Schuldnerin befinde. Am 5. Oktober 2020 habe die Steuerverwaltung mitgeteilt, man könne aufgrund des Datenschutzes keine Auskunft geben, insbesondere, solange das Grundpfandrecht nicht eingetragen sei. Mit Schreiben vom 25. Oktober 2021 sei bei der Steuerverwaltung nochmals um Akteneinsicht ersucht worden, wobei die Steuerverwaltung am 29. Oktober 2021 mitgeteilt habe, dass das Einspracheverfahren abgeschlossen und das Grundpfandrecht nicht geltend gemacht worden sei. Akteneinsicht sei zurzeit nicht möglich. Am 8. November 2021 habe der Vertreter um Mitteilung ersucht, ob die Steuerverwaltung die Forderung im Konkursverfahren rechtzeitig eingegeben habe und um welchen Betrag es sich handle. Weiter werde um Mitteilung ersucht, ob das Einspracheverfahren in Rechtskraft erwachsen sei. Mit Schreiben vom 8. November 2021 habe die Steuerverwaltung mitgeteilt, es gebe mangels Geltendmachung des Grundpfandrechts keine Verfügung. Die Frage, ob die Steuerverwaltung die Forderung im Konkursverfahren rechtzeitig eingegeben habe und um welchen Betrag es sich handle, sei nicht beantwortet worden. Am 9. September 2022 sei nach Ablauf einer weiteren Jahresfrist um Mitteilung ersucht worden, ob Akteneinsicht möglich sei, wobei die Steuerverwaltung am 12. September 2022 mitgeteilt habe, dass die Geltendmachung des Grundpfandrechts noch nicht erfolgt sei, weswegen es auch keine Akteneinsicht gäbe. Die Vorinstanz habe somit offensichtlich während Jahren die von Gesetzes wegen bestehende Akteneinsicht verweigert und falsche Auskünfte erteilt. Es sei sogar behauptet worden, es gebe keine Verfügung, was nicht den Tatsachen entspreche. Im angefochtenen Entscheid anerkenne die Steuerverwaltung, dass nach dem Grundsatz von Treu und Glauben vorzugehen sei. Erforderlich sei ein bestimmter Staatsakt, der beim Bürger eine bestimmte Erwartung wecke. Genau dies habe die Steuerverwaltung über Jahre mit den Rekurrenten getan. Sie habe jegliche Akteneinsicht verweigert und Falschauskünfte erteilt.

Die Vorinstanz liste im angefochtenen Entscheid verschiedene Voraussetzungen auf, welche bei einer falschen Auskunft kumulativ erfüllt sein müssten. Alle diese Kriterien seien in concreto erfüllt. Selbstverständlich sei die Steuerverwaltung für die entsprechenden Auskünfte zuständig gewesen und darauf hätte man vertrauen dürfen. Da die Rekurrenten noch nicht von einer sie betreffenden direkten Steuerveranlagung betroffen gewesen seien, habe es keinen Anlass gegeben, zu Rechtsmitteln oder Rechtsbehelfen zu greifen. Die Rekurrenten hätten während mehrerer Jahre keinerlei Möglichkeit gehabt, auf das Verfahren Einfluss zu nehmen. Sie hätten somit auch nichts von der Forderungseingabe der Steuerverwaltung gewusst und hätten sich eine Forderung auch nicht abtreten lassen könne, da die Steuerverwaltung jegliche Auskunft verweigert habe. Der Grundstücksgewinn hänge von der Besitzdauer und von anderen Faktoren ab, auf die die Rekurrenten keinen Einfluss gehabt hätten.

Die Grundstücksgewinnsteuer werde mit dem Verkauf der Liegenschaft fällig. Die Verjährungsfrist betrage fünf Jahre. Die Steuerverwaltung halte im angefochtenen Entscheid dafür, dass die Verjährungsfrist lediglich die ursprüngliche Veranlagung vom 6. April 2020 betreffe. Das sei unrichtig. Der Kanton erhebe eine Grundstücksgewinnsteuer, basierend auf einem Grundstücksgewinn, welcher aus einem Verkauf resultiere. Wenn ein Pflichtiger nicht bezahle, halte sich der Kanton stossenderweise am Käufer schadlos. Das bedeute aber nicht, dass die Verjährungsfrist neu zu laufen beginne, ansonsten die Steuerverwaltung durch den Konkurs eines Pflichtigen profitieren würde, da sich dadurch die Verjährungsfrist massgeblich verlängere. Das habe umso mehr zu gelten, als durch das treuwidrige Verhalten die Steuerverwaltung jahrelang den Rekurrenten jegliche Informationen, insbesondere die ursprüngliche Veranlagung vorenthielt und damit jegliche Rechtsbehelfe und Rechtsmittel vereitelt habe. Es gehe nicht an, gutgläubige Personen bis zum Ablauf der Verjährungsfrist jegliche Einsprache- und Mitwirkungsrechte zu entziehen und dann nachträglich geltend zu machen, die Verjährung beginne erneut zu laufen. Es sei davon auszugehen, dass die Steuerverwaltung von allem Anfang anerkannt habe, dass in diesem Fall ersatzweise auf die Käuferschaft zugegriffen werden müsse. Ab dem Zeitpunkt des Erkennens hätten die Rekurrenten sofort ins Verfahren einbezogen werden müssen. Ähnlich verhalte es sich, wenn bei zwei Miteigentümern ein Steuerpflichtiger wegen Zahlungsunfähigkeit ausfalle. Auch dort könne sich die Steuerverwaltung nicht jahrelang um den möglicherweise konkursiten Schuldner kümmern, ohne die andere Partei rechtzeitig einzubeziehen. Gemäss Art. 836 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210) entstehe der Anspruch auf ein Pfandrecht mit dem Eintrag ins Grundbuch. Gemäss Art. 836 Abs. 2 ZGB könnten verspätete Eintragungen Dritten, die sich im guten Glauben verlassen hätten, nicht mehr entgegengehalten werden. Diese Frist sei eindeutig abgelaufen. Die Gutgläubigkeit sei bewiesen. Schliesslich sei der in der Veranlagung erwähnte Erlös von CHF 14'929.35 nicht nachvollziehbar.

Mit Vernehmlassung vom 17. Dezember 2024 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung verweist sie auf den einlässlich begründeten Einspracheentscheid vom 13. November 2024 und führt ergänzend unter anderem aus, dass die Rekurrenten die streitbetreffende Liegenschaft von der X. AG mit Sitz in S. erworben hätten. Gemäss dem Handelsregisterauszug des Kantons sei am 29. Juli 2022 über die X. AG der Konkurs eröffnet worden. Das Konkursverfahren sei mit Entscheid vom 26. April 2024 des Bezirksgerichts als geschlossen erklärt worden. Die Gesellschaft sei sodann am 29. April 2024 von Amtes wegen gelöscht worden. Da die damals grundstückgewinnsteuerpflichtige Veräusserin die geschuldete Grundstücksgewinnsteuer nicht bezahlt habe, habe andererseits das gesetzliche Grundpfandrecht bei den Erwerbern, d. h. den Rekurrenten beansprucht werden müssen: Die Veranlagungsverfügung an die X. AG sei am 6. April 2020 eröffnet worden, sodann sei die Eintragung des gesetzlichen Grundpfandrechts am 16. Juli 2020 erfolgt und im Anschluss sei die Veranlagungsverfügung vom 22. August 2024 an die nunmehr beanspruchten Rekurrenten eröffnet worden.

Gemäss dem öffentlich beurkundeten Kaufvertrag hätten die Rekurrenten ausdrücklich auf die Einsetzung einer Zahl und Treuhandstelle für die Abwicklung des Kaufvertrages verzichtet. Dabei seien sie vom instrumentierenden Notar N. explizit auf die Bedeutung und den Verzicht im Zusammenhang mit dem gesetzlichen Grundpfandrecht des Kantons für die geschuldeten Immobiliensteuern aufmerksam gemacht worden. Der Verzicht auf eine solche durchaus gängige Zahl- und Treuhandstelle habe denn auch zum vorliegenden «Malheur» geführt, sodass die ansonsten nicht grundstückgewinnsteuer-

pflichtigen Erwerber jetzt «zur Kasse gebeten» würden. Die mittels Grundpfand geschuldete Grundstücksgewinnsteuer reduziere sich gemäss dem angefochtenen Einspracheentscheid aufgrund der nunmehr im Einsprache-Verfahren vollumfänglich gewährten wertvermehrenden Aufwendungen (Abgleich der Aktivierungen bei der damaligen X. AG). Seit der Beanspruchung des gesetzlichen Grundpfandrechts seien den Rekurrenten die dazu nötigen und diesbezüglich uneingeschränkten Parteirechte eingeräumt sowie das rechtliche Gehör gewährt worden.

An der heutigen Parteiverhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen und Vorbringen fest.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall CHF 10'000.– pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne Weiteres darauf einzutreten.

2. Es gilt vorliegende die Frage zu beurteilen, ob die Steuerverwaltung den Pfandeigentümern zu Recht eine Grundstücksgewinnsteuer auferlegt hat.

Gemäss § 148 lit. b des Gesetzes über die Einführung des Zivilgesetzbuches vom 16. November 2006 (EG ZGB; SGS 211) besteht ein gesetzliches Grundpfandrecht, welches allen anderen Pfandrechten vorgeht, für die Immobiliensteuern gemäss § 70 StG, d. h. für die Handänderungs- und Grundstücksgewinnsteuern, ohne Eintragung im Grundbuch. Mit der Teilrevision des Schweizerischen Zivilgesetzbuches wurde zur Geltendmachung des Grundpfandrechts eine Eintragungspflicht im Grundbuch mit Fristen statuiert. Damit sollte die Publizitätswirkung des Grundbuchs erhöht werden. So schreibt Art. 836 Abs. 2 ZGB in der seit dem 1. Januar 2012 gültigen Fassung vor, dass gesetzliche Pfandrechte von über CHF 1'000.– innert vier Monaten nach Fälligkeit der zugrundeliegenden Forderung im Grundbuch eingetragen werden müssen. Nach Ablauf der Eintragsfrist können sie Dritten, die sich in gutem Glauben auf das Grundbuch verlassen haben, nicht mehr entgegengehalten werden. Das Grundpfandrecht stellt ein Wert- und Verwertungsrecht dar. Es kann nur ausgeübt werden, wenn und soweit der Schuldner die sichergestellte Forderung bei Fälligkeit nicht erfüllt.¹ Das Grundpfandrecht untersteht den Regeln der Akzessorietät, d. h. es folgt der Hauptsache, welche die Grundstücksgewinnsteuerschuld darstellt. Geht Letztere durch Bezahlung, Erlass oder Verjährung unter, erlischt auch das Grundsteuerpfandrecht. Wird im Pfandrechtsverfahren die Pfandforderung reduziert, vermindert sich nur die Pfandhaft, die Steuerschuld bleibt in ihrer ursprünglichen Höhe bestehen.²

Das Pfandrechtsverfahren gegen den Grundeigentümer ist grundsätzlich einzuleiten, wenn die Uneinbringlichkeit der Steuerforderung beim Steuerpflichtigen feststeht. Es ist nicht erforderlich, dass das Gemeinwesen zuvor die Eintreibung der Steuerforderung mittels ordentlicher Betreibung auf Pfändung versucht hat oder dass die Insolvenz des Steuerschuldners in einem Verlustschein festgehalten ist.³

3.

3.1. Das gesetzliche Grundpfandrecht muss - wie bereits ausgeführt - nach Art. 836 Abs. 2 ZGB spätestens innert 4 Monaten seit Fälligkeit der Steuerforderung im Grundrecht eingetragen werden:⁴ Die Steuerforderung wurde im vorliegenden Fall mit der Zustellung der Grundstücksgewinnsteuerveranlagung im April 2020 fällig. Die Eintragung hätte somit bis spätestens August 2020 erfolgen müssen, um rechtzeitig zu sein. Die Eintragung des gesetzlichen Pfandrechts erfolgte mit Eintrag im Grundbuch am 16. Juli 2020 und damit rechtzeitig.

¹ WENK, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 70 N 5.

² RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, § 208 N 10.

³ ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, Schweizerisches Grundstücksgewinnsteuerrecht, Zürich 2021, § 13 N 89.

⁴ Vgl. dazu vorne E. 2.2.

3.2. Der Vertreter der Rekurrenten bringt vor, dass die Grundstücksgewinnsteuer mit dem Verkauf der Liegenschaft fällig werde. Entgegen den Ausführungen der Steuerverwaltung betreffe die fünfjährige Verjährungsfrist jedoch nicht nur die ursprüngliche Veranlagungsverfügung Nr. 10/1000 vom 6. April 2020. Zahle nämlich ein Pflichtiger die Grundstücksgewinnsteuer nicht, überwälze der Kanton die Pflicht auf den Käufer, was nicht zur Folge haben dürfe, dass die Verjährungsfrist neu zu laufen beginne, da sonst die Steuerverwaltung durch den Konkurs eines Veräusserers profitiere, weil sich die Verjährungsfrist massgeblich verlängere.

Gemäss § 135 Abs. 4 lit. b StG werden Grundstücksgewinnsteuern und Handänderungsforderungen mit der Zustellung der Rechnung fällig. Bei der Verjährung im Steuerrecht gilt es zwischen der Veranlagungsverjährung, also dem Recht eine Steuer festzusetzen, und der Bezugsverjährung, also dem Recht eine Steuerforderung geltend zu machen, zu unterscheiden. Steuerforderungen verjähren fünf Jahre nachdem die Veranlagung rechtskräftig geworden ist. Bei Stillstand oder Unterbrechung jedoch spätestens 10 Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem die Steuer rechtskräftig festgesetzt worden ist. Solange eine Steuerforderung sichergestellt ist, steht die Frist für die Dauer des Rechtsmittelverfahrens gemäss § 147 Abs. 3 lit. a StG still. Mit jeder Amtshandlung, welche auf die Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichtet ist und der steuerpflichtigen Person zur Kenntnis gebracht wird, beginnt die Verjährungsfrist gemäss § 147 Abs. 4 lit. a StG neu zu laufen.

Die angefochtene Veranlagungsverfügung Nr. 10/1000 vom 6. April 2020 wurde der Verkäuferin im April 2020 zugestellt. Entsprechend wurde die damit geltend gemachte Grundstücksgewinnsteuer in diesem Zeitpunkt fällig. Im Anschluss erhob die Verkäuferin dagegen Einsprache. Das Rechtsmittelverfahren wurde mit Urteil des Präsidenten des Steuergerichts vom 16. April 2021 abgeschlossen und die Veranlagungsverfügung Nr. 10/1000 erwuchs in der Folge in Rechtskraft. Für die Dauer des Rechtsmittelverfahrens stand die Bezugsverjährungsfrist still. Soweit sich der Vertreter der Pflichten auf die Verjährung der ursprünglichen Forderung beruft, laufen seine Argumente ins Leere. Die Bezugsverjährung begann erst nach Ablauf des Rechtsmittelverfahrens mit der Rechtskraft der Veranlagungsverfügung zu laufen, also im Jahr 2021. Die Bezugsverjährung würde somit erst im Jahr 2026 eintreten, womit das Recht die Steuer gegenüber den Pflichtigen geltend zu machen untergeht. Folglich ist damit die ursprüngliche Forderung im heutigen Zeitpunkt noch nicht verjährt.

3.3. Schliesslich rügt der Vertreter der Rekurrenten, dass das Pfandrechtsverfahren gegen den Grundeigentümer immer schon dann einzuleiten sei, wenn die Uneinbringlichkeit der Steuerforderung beim Steuerpflichtigen feststehe. Mit der Geltendmachung des Grundpfandrechts werde eine neue Steuerforderung gegenüber einem neuen Steuersubjekt geltend gemacht. Mit der Zustellung der Veranlagungsverfügung Nr. 10/1000 am 22. August 2024 seien die Pflichtigen als Adressaten der Veranlagungsverfügung von dieser direkt betroffen und daher zu Prozessführung legitimiert. Die Steuerverwaltung habe offensichtlich während Jahren die von Gesetzes wegen bestehende Akteneinsicht verweigert und Falschauskünfte erteilt. Da die Rekurrenten noch nicht von einer sie betreffenden direkten Steuerveranlagung betroffen gewesen seien, habe es keinen Anlass gegeben, zu Rechtsmitteln oder Rechtsbehelfen zu greifen. Die Rekurrenten hätten somit während mehrerer Jahre keinerlei Möglichkeit gehabt, auf das Verfahren Einfluss zu nehmen. Mit der Verweigerung der Akteneinsicht im Verfahren gegen die Verkäuferin unter Berufung auf das Steuergeheimnis durch die Steuerverwaltung seien die Verfahrensrechte der Rekurrenten verletzt worden. Es hätte ihnen das rechtliche Gehör gewährt werden müssen. Ab dem Zeitpunkt des Erkennens hätten die Rekurrenten sofort ins Verfahren einbezogen werden müssen. Ähnlich verhalte es sich, wenn bei zwei Miteigentümern ein Steuerpflichtiger wegen Zahlungsunfähigkeit ausfalle. Auch dort könne sich die Steuerverwaltung nicht jahrelang um den möglicherweise konkursiten Schuldner kümmern, ohne die andere Partei rechtzeitig einzubeziehen.

Der Vertreter der Rekurrenten verkennt, dass vorliegend mit Verfügung der Grundstücksgewinnsteuer gegenüber der vormaligen Eigentümerin bzw. Verkäuferin der Parzelle eine Grundstücksgewinnsteuer in Höhe von CHF 228'416.– veranlagt wurde. Indes wurde über die Verkäuferin gemäss dem Handelsregistrauszug des Kantons am 29. Juli 2022 der Konkurs eröffnet und das Konkursverfahren mit Entscheid vom 26. April 2024 des Bezirksgerichts als geschlossen erklärt. Die Veranlagungsverfügung Nr. 10/1000 ist dann in Rechtskraft erwachsen.⁵ Die Steuerschuld wurde nicht bezahlt, so dass

⁵ Vgl. dazu vorne E. 3.1.

die Steuerverwaltung gestützt auf die hiervor zitierten Normen berechtigt war, das in Höhe von CHF 228'416.– am 16. Juli 2020 auf der Parzelle der Rekurrenten eingetragene Grundpfandrecht mit der Veranlagungsverfügung Nr. 11/1000 Grundstückgewinnsteuer (Geltendmachung des gesetzlichen Grundpfandrechts) vom 22. August 2024 geltend zu machen resp. einzufordern. Hervorzuheben ist, dass die Steuerverwaltung an sich nicht zunächst eine Ersetzungsverfügung zuhanden der aktuellen Grundeigentümer erlassen müsste, da die an die Verkäuferin adressierte Grundstückgewinnsteueranforderung aus dem Jahr 2018 rechtskräftig ist. Eine solche Ersetzungsverfügung liegt jedoch durchaus im Interesse der Rekurrenten, können diese doch beispielsweise nicht berücksichtigte wertvermehrenden Aufwendungen geltend machen. Zudem stimmt der Erlass einer erneuten Verfügung gegenüber den Grundeigentümern auch mit der Praxis des Steuergerichts überein, wonach dem neuen Grundeigentümer die Grundstückgewinnsteueranforderung neu eröffnet wird, wenn der Kanton sein Grundpfandrecht in Anspruch nimmt, nachdem sich die Steuerforderung beim Pflichtigen als uneinbringlich erwiesen hat.⁶ Auch aus dem implizit angerufenen Vertrauensschutz kann der Vertreter nichts herleiten: Der Vertreter der Pflichtigen vermag nicht aufzuzeigen, inwiefern die Pflichtigen im Vertrauen auf die Auskünfte der Steuerverwaltung Dispositionen vorgenommen haben, welche nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können. So fehlt es bereits am schutzwürdigen Interesse der Pflichtigen, welche das öffentliche Interesse an der uneingeschränkten Gültigkeit der Steuergeheimnisse überwiegen würden.

3.4. Da das gesetzliche Grundpfandrecht für den Pfandeigentümer, der in den meisten Fällen der Käufer des Grundstücks ist, zu einer Fallkonstellation wie der vorliegenden führen kann, gibt es Schutzmöglichkeiten. Die wohl gängigste Schutzmöglichkeit in der Praxis ist die Einsetzung einer Treuhandstelle, welche für die vorgängige Zahlung oder Sicherstellung der vom Veräusserer geschuldeten Steuer zu sorgen hat. Häufig wird vereinbart, dass ein Teil des Kaufpreises dem beurkundeten Notar überlassen wird, der damit die Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer bezahlt. Eine weitere Schutzmassnahme ist die Errichtung einer Bankgarantie.⁷ Gemäss dem öffentlich beurkundeten Kaufvertrag haben die Rekurrenten indes ausdrücklich auf die Einsetzung einer Zahl- und Treuhandstelle für die Abwicklung des Kaufvertrages verzichtet. Der Rekurrent bringt an der Verhandlung vor, dass die Verkäuferin den Anwalt vorgeschlagen habe, zu dem ein Vertrauensverhältnis aufgebaut worden sei, da er in verschiedenen Angelegenheiten betreffend den Kauf behilflich gewesen sei. Der Notar habe den Rekurrenten schliesslich gesagt, der Vertrag sei standardmässig verfasst, weshalb sie wie vorgeschlagen fortgefahren und unterschrieben hätten. Die Rekurrenten haben sich im vorliegenden Fall somit nicht über die Bedeutung und die allfälligen Folgen des gesetzlichen Grundpfandrechts informiert, sondern der Veräusserin sowie dem Notar vertraut. Die Vorbringen der Rekurrenten gegenüber dem angeblichen Fehlverhalten des Notars stellen jedoch einerseits lediglich Behauptungen dar, für welche eine öffentliche Urkunde das Gegenteil beweist. Andererseits ändert das geltend gemachte Fehlverhalten nichts an der Rechtslage, da die gesetzlichen Bestimmungen eindeutig sind. Die Aussage, dass Notare gewöhnlich von einer Zahl- und Treuhandstelle absehen möchten, ist nach Auffassung des Gerichts unzutreffend, da die Einsetzung einer solchen Zahl- und Treuhandstelle jedenfalls in der Gerichtspraxis häufig zu beobachten ist. Schliesslich ist es nicht Aufgabe der Steuerverwaltung, bei Rechtsgeschäften von mündigen Bürgern dafür zu sorgen, dass diese jeweils zeitnah und vollständig ihren finanziellen Pflichten nachkommen. Folglich kann der Steuerverwaltung im vorliegenden Zusammenhang nicht vorgeworfen werden, dass sie in ungenügender Weise gegenüber der Veräusserin vorgegangen ist. Vielmehr wäre es an den Rekurrenten gewesen, für eine hinreichende Sicherstellung zu sorgen.

4. Der Rekurs erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen.

Ausgangsgemäss haben die Rekurrenten gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271) Verfahrenskosten von CHF 2'500.– zu bezahlen und es ist ihnen gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO keine Parteientschädigung auszurichten.

Demgemäss wird erkannt:

⁶ StGE vom 17. April 2015, 510 14 92, E. 5b.

⁷ WENK, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], a.a.O., § 70 N 7 - 10.

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...
4. ...