

Grundstückgewinnsteuer

Geltendmachung des gesetzlichen Grundpfands

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 30. September 2022

Die Geltendmachung des gesetzlich vorgesehenen und innert Frist eingetragenen Grundpfandrechts setzt nur voraus, dass die steuerpflichtige Person vorweg erfolglos zur Zahlung angegangen wurde. Ferner haftet die Steuerbehörde nicht für das Verhalten bzw. die fehlende Sicherstellung durch den instrumentierenden Notar. Zudem können zeitlich vor der Veräusserung durchgeführte Sanierungsmassnahmen an der Liegenschaft nicht als Gestehungskosten bei der Grundstückgewinnsteuer abgezogen werden, wenn diese Kosten damals beim Verkäufer bereits bei der der Einkommenssteuer berücksichtigt worden sind.

Sachverhalt:

A. A. und B. H. erwarben im März 2015 vom Ehepaar C. und D. V. eine Liegenschaft in G. (GB G., Sektion A, Parz. Nr. 001).

Am 9. Dezember 2015 liess die Steuerverwaltung auf dieser Liegenschaft ein gesetzliches Grundpfand in Höhe von Fr. 97'923.– im Grundbuch eintragen.

Nachdem sämtliche Bemühungen der Steuerverwaltung zur Erhältlichmachung der vom Ehepaar V. aufgrund der Veräusserung der genannten Liegenschaft geschuldeten Grundstückgewinnsteuer gescheitert waren, wurde mit Verfügung der Grundstückgewinnsteuer Nr. 1/100 vom 3. Juni 2021 gegenüber A. und B. H. (als gegenwärtige Eigentümer der Liegenschaft) unter Geltendmachung des gesetzlichen Grundpfandrechts eine Grundstückgewinnsteuer in Höhe von Fr. 73'041.– eingefordert.

B. Mit Einsprache vom 28. Juni 2021 erhob der Pflichtige Einsprache, wobei er die Steuerverwaltung darum bat, ihm Akteneinsicht sowie eine Fristerstreckung zu gewähren. Zudem beantragte er eine Stundung des ausstehenden Betrages über einen Zeitraum von zwei Jahren.

Mit Schreiben vom 9. Juli 2021 teilte die Steuerverwaltung dem Pflichtigen mit, dass sie aufgrund des hängigen Verfahrens keine konkrete Zahlungsvereinbarung treffen könne.

In der Einsprachebegründung vom 30. September 2021 führte der Pflichtige im Wesentlichen aus, dass der Kanton es versäumt habe, die nötigen Schritte durchzuführen, um die Steuerschulden bei den Verkäufern einzuziehen und entsprechende Vollstreckungshandlungen bei diesen vorzunehmen. Dies sei zum einen vom Kanton nachzuholen, zum anderen würden die betreffenden Versäumnisse nicht auf ihn abgewälzt werden können. Für ein Vorgehen gegen ihn bzw. das betreffende Grundstück bestehe keine genügende gesetzliche Grundlage. Ferner werde die Verjährung geltend gemacht.

Der Kanton habe bei der Grundstückgewinnsteuer diverse Aufwendungen für Verbesserungen, welche das Ehepaar V. zwischen den Jahren 2003 und 2015 vorgenommen habe, nicht als Abzüge berücksichtigt. Dabei handle es sich um einen Betrag von Fr. 300'000.–, welcher als Abzug anerkannt werden müsse, da es keine genügende gesetzliche Grundlage dafür gebe, die getätigten Aufwendungen nicht zu berücksichtigen. Dies gelte insbesondere dann, wenn die Steuerverwaltung die Abzüge bereits damals zu Unrecht als Liegenschaftsunterhalt vom Einkommen zugelassen habe.

Der Notar habe es offensichtlich versäumt, im Rahmen des Grundstückkaufvertrages genügende Vorkehrungen zu treffen, um die vorliegende Situation zu vermeiden. Eine Aufklärung über entsprechende Risiken sei nicht erfolgt. Der Kanton müsse sich das fehlerhafte Verhalten des Notars als Amtsperson anrechnen lassen.

Ferner beantrage der Pflichtige für die Dauer des vorliegenden Rechtsmittelverfahrens eine Stundung. Eine Ergänzung dieser Begründung bleibe vorbehalten.

Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheid vom 28. Januar 2022 ab. Zur Begründung führte sie unter anderem aus, dass am 17. September 2015 die Grundstückgewinnsteuer-Verfügung Nr. 1/100 erlassen worden sei. Nach dem Tod von C. V. und nach Abschluss der erbrechtlichen Auseinandersetzung sei am 25. September 2018 dieselbe Verfügung auf die Ehefrau des Erblassers ausgestellt worden. Das anschliessende Einspracheverfahren habe bis zum 5. Dezember 2019 gedauert. In der Folge sei ein Erlassgesuch eingereicht worden, dessen Verfahren bis zum Tod der Erblasserin im März 2021 gedauert habe. Am 3. Juni 2021 sei nunmehr das Grundpfandrecht geltend gemacht worden, da über den Nachlass der D. V. der Konkurs eröffnet worden sei. Da die Erblasserin nur über eine geringe AHV-Rente verfügt habe, über ihren Nachlass der Konkurs eröffnet worden sei, Einkommenssteuerforderungen offen seien und sie über keinen festen Wohnsitz verfügt habe, seien Inkassohandlungen gegen den Nachlass als aussichtslos zu beurteilen.

Zudem bestehe für das Grundpfandrecht eine genügende gesetzliche Grundlage.

Ferner würde keine verjährte Forderung vorliegen, da die Verjährung mit jeder auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung, die einer steuerpflichtigen oder mit haftenden Person zur Kenntnis gebracht werde, neu beginne.

Anhand der Unterscheidung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwänden gemäss dem Merkblatt zu Liegenschaftsunterhalt, Energiesparmassnahmen, Umwelt- und Lärmschutzmassnahmen, Denkmalpflege (Stand 1. Januar 2020) der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Merkblatt, MB) sei geprüft worden, ob die geltend gemachten Kosten als wertvermehrende Aufwendungen zum Abzug zuzulassen seien. Die Kosten gemäss der Aufstellung «Anlagekosten H.» seien vom Ehepaar V. in der Steuererklärung 2004 deklariert und zu Fr. 297'668.– als Liegenschaftsunterhaltskosten angerechnet worden. Die vom Pflichtigen geltend gemachten Kosten von Fr. 297'642.65 seien deshalb bei den ordentlichen Steuern bzw. der Staatssteuer 2004 vollumfänglich berücksichtigt worden. Eine doppelte Berücksichtigung sei auch für einen späteren Käufer, bei dem das Grundpfandrecht geltend gemacht werde, ausgeschlossen.

Das bilaterale Verhältnis des Einsprechers zum Notar betreffe die Steuerverwaltung nicht.

Hinsichtlich der Stundung verweise sie auf die Einsprachebestätigung, wonach eine solche ausgeschlossen sei.

C. Mit Eingabe vom 28. Februar 2022 erhebt der Vertreter der Pflichtigen Rekurs gegen den Einspracheentscheid und begehrt, (1) es seien der Einspracheentscheid vom 28. Januar 2022 und die Grundstückgewinnsteuer-Verfügung Nr. 1/100 vom 3. Juni 2021 aufzuheben und festzustellen, dass eine Forderung unter dem Titel Grundstückgewinnsteuern gegenüber den Rekurrenten nicht besteht; (2) eventualiter sei der Einspracheentscheid und die Grundstückgewinnsteuer-Verfügung Nr. 15/389 vom 3. Juni 2021 aufzuheben und die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 0.–, subev. auf Fr. 24'499.– festzusetzen; (3) es sei festzustellen, dass kein gesetzliches Grundpfandrecht besteht, subev. sei festzustellen, dass das genannte Grundpfandrecht (nur) Fr. 24'499.– beträgt; (4) alles unter o/e-Kostenfolge zulasten des Staats.

Zur Begründung führt er im Wesentlichen aus, dass den Rekurrenten Dokumente betreffend den Wert der streitgegenständlichen Liegenschaft vorliegen würden. Im Jahr 2004 sei es zu einer umfassenden Sanierung von mindestens Fr. 297'642.65 durch das Ehepaar V. gekommen. Die vor der umfassenden Sanierung ausgestellte Prämienrechnung der Basellandschaftlichen Gebäudeversicherung (BGV) für das Jahr 2004 sei von einem Gebäudewert von Fr. 267'000.– ausgegangen. Die den Rekurrenten ab März 2015 geltend gemachte BGV-Prämienrechnung vom 22. April 2015 habe einen Gebäudewert von Fr. 494'000.– (Indexstände 122 bzw. 137 Punkte) ausgewiesen. Folglich gehe die BGV von einem Gebäudemehrwert nach der Sanierung von Fr. 194'172.17 aus (=indexbereinigte Differenz zwischen Fr. 494'000.– und Fr. 299'827.83 [Fr. 267'000.– x 1.12; 137/122; ohne Indexbereinigung Fr. 227'000.–]).

Die Rekurrenten würden auch über eine Auflistung «Anlagekosten» und «Renovation» des Ehepaars V. verfügen, der entnommen werden könne, dass die Renovation Fr. 297'642.65 ausgemacht habe.

Es sei keine genügende gesetzliche Grundlage vorhanden, welche die Rekurrenten zur Begleichung der gegenüber dem Ehepaar V. bestehenden Grundstückgewinnsteuer verpflichte. Die im Einspracheentscheid aufgeführten Normen würden lediglich die Pfandseite betreffen. Zudem hänge das Pfandrecht seinerseits aufgrund des Akzessorietätsprinzips von der ihm zugrundeliegenden Forderung ab. In diesen Bestimmungen sei gerade nicht explizit von der Grundstückgewinnsteuer die Rede, obwohl dies dem Gesetzgeber freigestanden wäre.

Ferner seien Pfandrechte akzessorische Rechte. Das Gesetz bestimme klar und unmissverständlich, dass das Steuersubjekt der Grundstückgewinnsteuer nur der Veräusserer sei. Bei der Handänderungssteuer dagegen stehe im Gesetz explizit, dass sie zur Hälfte dem Erwerber obliege. Vorliegend sei die Handänderungssteuer jedoch längst getilgt und nicht mehr strittig. Weder das Steuergesetz, noch das Dekret oder die Verordnung würden Bestimmungen darüber enthalten, dass der Erwerber für die Grundstückgewinnsteuer solidarisch oder subsidiär mithaften müsse. Dies ergebe sich auch nicht aus den Bestimmungen zum Grundpfandrecht, da diese zu unbestimmt seien und nicht als genügende Grundlage für eine Mit- oder Ausfallhaftung taugen würden. Würde man die Solidar- oder sonstige Mithaftung des Erwerbers einer Liegenschaft für Grundstückgewinnsteuern der Veräusserer bejahen, würde dies auch für den Anteil der Handänderungssteuer gelten, der auf den Veräusserer entfalle. Dem Vertreter seien aber keine solchen Fälle bekannt. Ferner sei in diversen Kantonen (z. B. Aargau) für Immobiliensteuern kein gesetzliches Grundpfandrecht vorgesehen.

Das Gesetzmässigkeitsprinzip werde im Abgaberecht streng gehandhabt. Die massgeblichen Parameter, welche auch den Kreis der Abgabepflichtigen umfassen würden, müssten in einem Gesetz im formellen Sinne vorgesehen sein. Daher handle es sich bei der Frage, wer (mit)haftet, um einen massgeblichen Parameter.

Die gesetzliche Grundlage zum gesetzlichen Grundpfandrecht dürfe nicht mit der Norm für die zugrundeliegende Schuld (Grundstückgewinnsteuerforderung) verwechselt werden, weil weder auf bundesrechtlicher noch auf kantonaler Stufe festgehalten sei, dass der Grundeigentümer für die fremde Schuld haften solle. Die Norm mache nur Sinn für den Anteil der Handänderungssteuer, der auf den Erwerber und Liegenschaftseigentümer falle. Zur Haftung für eine fremde Schuld bräuchte es eine klare, unmissverständliche gesetzliche Anordnung, welche der Kanton Basel-Landschaft aber nicht vorsehe. Das Ganze gelte umso mehr, als dass das Grundpfand akzessorisch zur Grundforderung sei. Bestehe keine Grundstückgewinnsteuerforderung der Rekurrenten, könne auch kein gültiges Grundpfand entstehen.

Die Steuerverwaltung habe lediglich Fr. 24'881.95 zurückbehalten. Damit habe sie es versäumt, eine genügend hohe Sicherstellung zu veranlassen. Ihr sei seit dem Jahr 2004 bekannt gewesen, dass Abzüge für Unterhaltsarbeiten von über Fr. 297'668.– vorgenommen und toleriert worden seien. Folglich habe sie davon ausgehen können, dass unter dem Titel Grundstückgewinnsteuerveranlagung kaum wertvermehrnde Investitionen zu berücksichtigen seien. Aus Verhältnismässigkeitsüberlegungen solle sich das Versäumnis nicht zulasten der Rekurrenten auswirken. Dies wäre hochgradig ungerecht und geradezu willkürlich.

Während gegenüber den Rekurrenten schon im Jahr 2015 ein gesetzliches Grundpfand im Grundbuch eingetragen worden sei, habe die Steuerverwaltung die Geltendmachung eines gesetzlichen Grundpfands gegenüber dem Ehepaar V. oder, zeitlich davor, rechtzeitige und angemessene, sinnvolle Sicherstellungsmassnahmen unterlassen. Statt umgehend nach dem Kauf im Jahre 2015 bei den Erwerbern der Liegenschaft ein gesetzliches Grundpfandrecht zu errichten, wäre es vielmehr nahegelegen, ein solches auf der Liegenschaft (Parzelle Nr. 002, Grundbuch G.), welche das Ehepaar V. bis ins Jahr 2017 bewohnt hätte, einzutragen. Aus den Steuererklärungen sei der Steuerverwaltung die desolate finanzielle Situation der Veräusserer bekannt gewesen. Dass das Grundpfandrecht noch im Jahr 2015 errichtet worden sei, belege dies ja gerade.

Es könne nicht sein, dass die Steuerverwaltung das Ausfallrisiko den Erwerbern überbürde, die nicht nur über keine Parteirechte im Veranlagungsverfahren gegenüber den Veräusserern verfügt hätten, sondern gar nicht Steuersubjekte der Grundstückgewinnersteuerschuld seien. Der Betrag der Grundstückgewinnsteuer sei von den Erwerbern bereits einmal vollumfänglich bezahlt worden, nämlich bei der Entrichtung des Kaufpreises.

Zudem sei ein massgeblicher Anteil der Sanierungskosten von Fr. 297'668.– als Anlagekosten abzuziehen gewesen. Eine Sanierung im Umfang von Fr. 300'000.– bei einem Einfamilienhaus mit über 120 m² Wohnfläche auf zwei Etagen plus Dachgeschoss und Untergeschoss dürfe als umfassende Sanierung gelten. Daher sei davon auszugehen, dass 50–70 % der Investitionen wertvermehrenden Charakter aufwiesen.

Die Rekurrenten seien befugt, die Aufwendungen des Ehepaars V. im Jahr 2004 geltend zu machen. Dem neuen Grundeigentümer werde die Grundstückgewinnsteuerveranlagung ja neu eröffnet, wenn der Kanton sein Grundpfandrecht in Anspruch nehme, nachdem sich die Steuerforderung beim Pflichtigen als uneinbringlich erwiesen habe. Der neue Eigentümer erhalte dadurch die Gelegenheit, steuermindernde Gründe vorzubringen, was vorliegend geschehe.

Ohne Weiteres sei auf die Wertbestimmung abzustellen, die sich aus der indexbereinigten Differenz der Gebäudewerte 2004 und 2015 ergebe, welche die BGV in den Jahren 2004 und 2015 erhoben habe. Daher könne von einem aus der Renovation/Sanierung im ersten Halbjahr 2004 resultierenden Gebäudemehrwert von Fr. 194'172.17 ausgegangen werden.

Was den Antrag auf Löschung der Eintragung Pfandstelle Fr. 97'923.– im Grundbuch G., Liegenschaft Nr. 002, anbelange, dränge sich unabhängig vom vorliegenden Verfahren eine Reduktion des Betrags auf. Es könne nicht sein, dass die Steuerverwaltung die entsprechenden Einträge nicht anpasse. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sei demnach bei Gutheissung des Rekurses die Löschung, bei teilweiser oder vollumfänglicher Abweisung des Rekurses eine entsprechende Reduktion des Betrags vorzunehmen.

Immerhin sei der Grundbuchauszug für jedermann, der ein Interesse habe, einzusehen. Dies treffe insbesondere auf die Hypothekargläubiger zu. Das Interesse an einer Löschung sei deshalb nicht bloss theoretischer Natur.

Solle das Steuergericht der Meinung sein, eine Überwälzung auf die Rekurrenten wäre möglich, wäre der Grundstücksgewinn um Fr. 194'172.17 (indexbereinigt) zu reduzieren und demgemäss die entsprechende Steuer auf maximal Fr. 24'499.– festzulegen.

In der Vernehmlassung vom 19. Mai 2022 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Als Ergänzung zu den Ausführungen im Einspracheentscheid führt sie unter anderem aus, dass eine genügende gesetzliche Grundlage bestehe. Auch zeige die Systematik des Steuergesetzes klar auf, dass mit dem Begriff «Immobiliensteuern» die Grundstückgewinnsteuer als auch die Handänderungssteuer zu verstehen sei.

Den Rekurrenten sei zwar zuzustimmen, dass es sich beim Grundpfandrecht um ein akzessorisches Recht handle. Dies bedeute aber nichts anderes, als dass das Steuerpfandrecht der Hauptsache, d. h. der Grundsteuerschuld, folge und nur erlösche, wenn diese durch Bezahlung, Erlass oder Verjährung untergehe. Im vorliegenden Fall sei keine dieser Voraussetzungen erfüllt.

Ferner sei auf die öffentliche Urkunde hinzuweisen, worin die Pflichtigen explizit auf das gesetzliche Grundpfandrecht für die Handänderungs- und Grundstückgewinnsteuer des Kantons hingewiesen worden seien.

Bezugnehmend auf die wertvermehrenden Investitionen habe das Ehepaar V. die Kosten von Fr. 297'668.– im Rahmen der Veranlagung 2004 bereits als Liegenschaftsunterhalt geltend gemacht, welche auch akzeptiert worden seien. Diese Qualifikation aus dem Jahr 2004 hätten sich die neuen Eigentümer insofern anrechnen zu lassen, als dass der damals gewährte Liegenschaftsunterhalt jetzt

nicht als Wertvermehrung umqualifiziert und bei der Grundstücksgewinnsteuer geltend gemacht werden könne.

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 Fr. 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.

2.1. 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 vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210) 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 Fr. 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 (Wenk, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 70 N 5). 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 (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, § 208 N 10).

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 Betreuung auf Pfändung versucht hat oder dass die Insolvenz des Steuerschuldners in einem Verlustschein festgehalten ist (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterheld, Schweizerisches Grundstücksgewinnsteuerrecht, Zürich 2021, § 13 N 89).

2.2. Der Vertreter der Rekurrenten bringt vor, dass mit § 70 StG zwar eine gesetzliche Grundlage bestehe, diese aber nicht genügend bestimmt sei. Das gesetzliche Grundpfandrecht sei lediglich zur Durchsetzung der Handänderungssteuer sinnvoll, da der Erwerber teilweise einen Anteil dieser Steuer bezahlen müsse. Damit § 70 StG bei der Grundstücksgewinnsteuerforderung Anwendung finde, hätte der Gesetzgeber dies präziser formulieren müssen. Daher finde diese Norm keine Anwendung auf die vorliegende Fallkonstellation. Ferner könne die Durchsetzung der Grundstücksgewinnsteuer auf dem Weg des gesetzlichen Grundpfandrechts nicht aus Gewohnheits- oder Richterrecht hergeleitet werden.

Dem ist entgegenzuhalten, dass anhand der Gesetzessystematik des Steuergesetzes klar hervor geht, dass § 70 StG auch auf die Grundstücksgewinnsteuer anwendbar ist. Ziff. 1.3.1 des Steuergesetzes enthält gemeinsame Bestimmungen über die Immobiliensteuern. Ziff. 1.3.2 führt Normen zur Grundstücksgewinnsteuer und Ziff. 1.3.3 zur Handänderungssteuer auf. Ziff. 1.3.4, welche die Grundstücksteuer betrifft, wurde aufgehoben. Hätte der Gesetzgeber das gesetzliche Grundpfandrecht nach § 70 StG lediglich für die Handänderungssteuer vorgesehen, wäre diese Norm klarerweise nicht unter den gemeinsamen Bestimmungen der Immobiliensteuern zu finden, sondern bei den Bestimmungen

zur Handänderungssteuer. Aufgrund der Einordnung kann der Gesetzgeber nur gemeint haben, dass für sämtliche, ein Grundstück betreffende Steuern, ein gesetzliches Grundpfandrecht eingetragen werden kann. Demzufolge besteht eine genügend bestimmte gesetzliche Grundlage (vgl. Urteil des Steuergerichts [StGE] vom 17. April 2015, 510 14 92, E. 4a; Baselbieter Steuerbuch, Band 3, Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer, 70 Nr. 1, Ziff. 1; Wenk, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], a.a.O., § 70 N 3).

2.3. Der Vertreter der Rekurrenten macht zudem geltend, dass für die vorliegende Solidarschuld keine gesetzliche Grundlage bestehe. Die Rekurrenten verkennen, dass zwar keine subjektive Haftung des Ehepaars H. vorliegt, aber eine objektbezogene Haftung des Grundstücks. Folglich besteht ein Drittpfandverhältnis. Grundsätzlich muss die Steuerverwaltung nicht zunächst eine Ersetztverfügung zuhanden der aktuellen Grundeigentümer erlassen, da die an das Ehepaar V. adressierte Grundstücksgewinnsteuerverfügung aus dem Jahr 2018 rechtskräftig ist. Demzufolge könnte direkt das Verfahren auf Pfandverwertung eingeleitet werden, bei welchem die Geltendmachung von Einwendungen nur noch beschränkt möglich ist. Denn die Grundstücksgewinnsteuerveranlagungsverfügung der Steuerverwaltung wird gemäss Art. 80 Abs. 2 Ziff. 2 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG; SR 281.1) einem gerichtlichen Entscheid gleichgestellt. Aus diesem Grund kann der Kanton eine definitive Rechtsöffnung i. S. v. Art. 80 Abs. 1 SchKG verlangen, wobei nach Art. 81 Abs. 1 SchKG die definitive Rechtsöffnung erteilt wird, wenn die Betriebenen nicht durch Urkunden beweisen, dass die Schuld seit Erlass des Entscheids getilgt oder gestundet worden ist, oder sie die Verjährung anrufen. Die Geltendmachung von nicht berücksichtigten wertvermehrenden Aufwendungen ist im Pfandrechtsverfahren aber nicht mehr möglich, weshalb die Ersetztverfügung im Interesse der Rekurrenten liegt. Zudem stimmt der Erlass einer erneuten Verfügung gegenüber den Grundeigentümern auch mit der Praxis des Steuergerichts überein, wonach dem neuen Grundeigentümer die Grundstücksgewinnsteuerveranlagung neu eröffnet wird, wenn der Kanton sein Grundpfandrecht in Anspruch nimmt, nachdem sich die Steuerforderung beim Pflichtigen als uneinbringlich erwiesen hat (StGE vom 17. April 2015, 510 14 92, E. 5b).

2.4. Weiter rügt der Vertreter der Rekurrenten, seit dem Verkauf des Grundstücks an das Ehepaar H. und dem Tod von D. V. seien 6 Jahre vergangen, wobei die Steuerverwaltung es unterlassen habe, die Grundstücksgewinnsteuerforderung genügend effizient bei den Ehegatten V. einzufordern. Weiter habe die Steuerverwaltung einen Betrag von knapp Fr. 25'000.– zurückbehalten, was angesichts der Höhe der Grundstücksgewinnsteuer aber nicht genügend gewesen sei. Es könne nun nicht sein, dass das Ehepaar H. für die Fehler der Steuerverwaltung einstehen müsse.

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 verkündeten Notar überlassen wird, der damit die Grundstücksgewinn- und Handänderungssteuer bezahlt. Eine weitere Schutzmassnahme ist die Errichtung einer Bankgarantie (Wenk, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], a.a.O., § 70 N 7 – 10). Gemäss dem öffentlich beurkundeten Kaufvertrag haben die Rekurrenten ausdrücklich auf die Einsetzung einer Zahl- und Treuhandstelle für die Abwicklung des Kaufvertrages verzichtet. Der Rekurrent bringt an der Verhandlung vor, dass der Notar sie über dieses Risiko nicht korrekt aufgeklärt habe. Vielmehr sei dieser lediglich sehr kurz auf die betreffende Passage eingegangen und habe ihnen dabei zugesichert, dass der Kanton nur in Ausnahmefällen das gesetzliche Grundpfandrecht in Anspruch nehme. Ferner hätten der Rekurrent und seine Frau das Ehepaar V. gekannt und ihnen vertraut. C. V. habe aufgrund seines Berufes ein hohes Einkommen generieren können, weshalb das Ehepaar wohlhabend gewesen sei. Das Geld hätten sie an einen Hochstapler verloren. Der Vertreter der Rekurrenten behauptet zudem, dass ein Notar grundsätzlich kein Interesse daran bekunde, eine Treuhandstelle anzubieten und es daher schwierig sei, eine Treuhandstelle zu vereinbaren.

Die Rekurrenten haben sich im vorliegenden Fall somit nicht über die Bedeutung und die allfälligen Folgen des gesetzlichen Grundpfandrechts informiert, sondern dem Ehepaar V. sowie dem Notar vertraut.

Die Vorbringen des Rekurrenten gegenüber dem angeblichen Fehlverhalten des Notars stellen 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.

Betreffend den angeblichen Rückbehalt in der Höhe von Fr. 24'882.– ist anzumerken, dass dieser Betrag keinen Rückbehalt, sondern – soweit ersichtlich – ein Guthaben aus einer vergangenen Steuerperiode darstellt. Das Guthaben besteht daher unabhängig von der Grundstückgewinnsteuerforderung. Zudem 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 dem Ehepaar V. vorgegangen ist. Vielmehr wäre es an den Rekurrenten gewesen, für eine hinreichende Sicherstellung zu sorgen.

2.5. Der Vertreter der Rekurrenten führt weiter aus, dass das Ehepaar V. über eine zweite Liegenschaft verfügt habe, weshalb die Steuerverwaltung das Pfandrecht auf dieses Grundstück hätte eintragen sollen. Unmittelbar gesetzliche Steuerpfandrechte des kantonalen Rechts sind jedoch nur für Steuerforderungen, die eine besondere Beziehung zum belasteten Grundstück aufweisen, zulässig (Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 122 I 351, E. 2a S. 355). Eine solche besondere Beziehung besteht zwischen der Grundstückgewinnsteuerforderung und dem zweiten Grundstück nicht, weshalb es der Steuerverwaltung nicht gestattet war, darauf ein Pfandrecht einzutragen.

2.6. Zuletzt ist zu prüfen, ob der im Grundbuch eingetragene Betrag von Fr. 97'923.– auf die Höhe der Grundstückgewinnsteuerforderung von Fr. 73'041.– zu reduzieren ist.

Das Akzessorietätsprinzip ist ein zentraler Grundsatz des schweizerischen Sachenrechts, namentlich im Bereich der Grundpfandrechte. Dabei meint Akzessorietät die grundsätzliche Forderungsbindung, d. h. die Bindung der Sicherung an den Bestand der zu sichernden Forderung. Folglich besteht ein umfassendes Abhängigkeitsverhältnis des Pfandrechts als Sicherungsrecht vom Bestand der Forderung, zu deren Sicherung es begründet worden ist. Das Pfandrecht als akzessorisches Nebenrecht bildet zusammen mit der Forderung, dem Hauptrecht, eine rechtliche Schicksalsgemeinschaft. Das Pfandrecht hat daher nur dann und soweit Bestand, als auch die Forderung besteht, weshalb dem Pfandrecht keine selbständige Existenz zukommt. Die Akzessorietät verknüpft das Pfandrecht mithin so mit der zu sichernden Forderung, dass alle Änderungen betreffend die Forderung sich auch auf das Pfandrecht auswirken. Das Sicherungsrecht besteht nur dann und nur soweit, wie dies zur Sicherung der Forderung erforderlich ist. Die Akzessorietät schafft eine Beziehung zwischen dem Sicherungsrecht und der zu sichernden Forderung, indem Umfang und Dauer der Haftung derjenigen Vermögensteile, die zur Sicherung verwendet werden, sich danach richten, was für die Sicherung der Forderung notwendig ist. Sicherungsrechte sind somit sachlich und zeitlich begrenzt und die Akzessorietät limitiert den Haftungsrahmen (Schmid-Tschirren, Das sachenrechtliche Akzessorietätsprinzip im Spannungsfeld zwischen Forderungsbindung und Flexibilisierung, in: Emmenegger/Hrubesch-Millauer/Krauskopf/Wolf [Hrsg.], Brücken bauen, Festschrift für Thomas Koller, Bern 2018, S. 868–870).

In casu ist das Grundpfandrecht als akzessorisches Nebenrecht von der Grundstückgewinnsteuerforderung, dem Hauptrecht, abhängig. Die Höhe der Haftung richtet sich somit nach der Grundstückgewinnsteuerforderung von Fr. 73'041.– und nicht nach dem im Grundbuch eingetragenen Betrag von Fr. 97'923.–. Folglich drängt sich keine Korrektur der Höhe des Grundbucheintrages auf.

3. Damit gilt es zu beurteilen, ob die geltend gemachten Sanierungskosten als wertvermehrende Aufwendungen von der Grundstückgewinnsteuer abzuziehen sind.

3.1. Gemäss § 71 StG unterliegen die Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen der Grundstückgewinnsteuer. Der Grundstücksgewinn ist nach § 75 Abs. 1 StG der Betrag,

um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt. Als Aufwendungen gelten nach § 78 Abs. 1 lit. a StG u. a. Kosten für Bauten, Umbauten, Bodenmeliorationen und andere dauernde Verbesserungen, die eine Werterhöhung des Grundstückes bewirkt haben. Wertvermehrend sind jene Aufwendungen, die den für den Marktwert des Grundstücks massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Zustand desselben über jenen Stand hinaus verbessern, in welchem das Grundstück zur Zeit des letzten steuerlich massgebenden Erwerbs war (StGE vom 10. Juni 2016, 510 16 12, E. 2a; StGE vom 17. April 2015, 510 14 92, E. 6b).

3.2. Hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Liegenschaftsunterhaltskosten bei der Einkommenssteuer gilt gemäss § 29 Abs. 1 lit. e StG, dass die notwendigen Kosten für die Verwaltung des Vermögens, dazu bei Liegenschaften die Aufwendungen für den Unterhalt, von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden können. Die Kosten des Unterhalts und der Verwaltung von Grund und Boden können in ihrem tatsächlichen Umfang, jene von Gebäuden, sofern sie nicht zum Geschäftsvermögen gehören, nach der Wahl des Steuerpflichtigen für jede Veranlagungsperiode entweder in ihrem tatsächlichen Umfang oder in Form einer Pauschale abgezogen werden (StGE vom 20. November 2020, 510 20 75, E. 2.3).

Zur Beurteilung, ob Liegenschaftskosten als wertvermehrend oder werterhaltend zu qualifizieren sind, stellt das Steuergericht nach konstanter Praxis auf das Merkblatt zu Liegenschaftsunterhalt, Energiesparmassnahmen, Umwelt- und Lärmschutzmassnahmen, Denkmalpflege der kantonalen Steuerverwaltung, Stand 1. Januar 2022, ab (vgl. StGE vom 3. Juli 2015, 510 15 24, E. 3d; StGE vom 22. Mai 2015, 510 14 89, E. 3a; StGE vom 7. November 2014, 510 14 38, E. 3a; StGE vom 12. April 2013, 510 12 91).

Aufwendungen für Liegenschaften können somit entweder bei der Einkommenssteuer abgezogen werden oder bei der Grundstückgewinnsteuer als Anlagekosten geltend gemacht werden. Liegenschaftskosten, welche im Verfahren betreffend die Einkommenssteuern aus irgendwelchen Gründen nicht zum Abzug gelangt sind, stellen aber nicht automatisch Anlagekosten dar und kommen damit bei einer allfälligen späteren Beurteilung der Grundstückgewinnsteuern nicht zwangsläufig zum Zug. Es besteht mithin gerade kein Wahlrecht, ob die Kosten entweder bei der Grundstückgewinnsteuer oder bei der Einkommenssteuer geltend gemacht werden; die Zuweisung oder Abgrenzung erfolgt vielmehr nach dem erwähnten Merkblatt. Die steuerpflichtige Person kann zudem die Anrechnung von Unterhaltsaufwendungen beim Grundstückgewinn auch nicht dadurch erzwingen, dass sie auf den Abzug dieser Auslagen bei der Einkommenssteuer verzichtet: (Wererhaltende) Unterhaltskosten, welche aus irgendwelchen Gründen bei der ordentlichen Einkommenssteuer nicht abgezogen wurden, können nicht nachträglich als Anlagekosten beim Grundstückgewinn berücksichtigt werden (Leuch/Schlup, in: Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Bern/Muri 2014, Art. 36 N 26). Auslagen, welche demgegenüber bereits als (werterhaltende) Unterhaltskosten abgezogen wurden, dürfen in keinem Fall nochmals bei der Grundstückgewinnsteuer in Abzug gebracht werden (§ 78 Abs. 2 StG). Daraus ergibt es sich auch, dass eine doppelte Berücksichtigung der gleichen Kosten einerseits als Abzug bei der Einkommenssteuer und andererseits als Gestehungskosten bei der Grundstückgewinnsteuer nicht vorgesehen ist. Das Gesamttotal der zu berücksichtigenden Kosten beträgt damit nicht mehr als maximal 100 % (StGE vom 20. November 2020, 510 20 75, E. 2.2–2.3).

3.3. Im Jahr 2004 hat das Ehepaar V. die Liegenschaft im Umfang von Fr. 297'643.– saniert. In der Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2004 vom 21. April 2006 des Ehepaars V. hat die Steuerverwaltung all diese Kosten als werterhaltende Aufwendungen akzeptiert und von der Einkommenssteuer abgezogen. Der Vertreter der Rekurrenten macht nun geltend, dass ein massgeblicher Anteil dieser Sanierungskosten als Anlagekosten bzw. als wertvermehrend zu qualifizieren gewesen sei. Die betreffende Liegenschaft stelle ein Einfamilienhaus mit über 120 m² Wohnfläche auf zwei Etagen plus einem Dach- sowie Untergeschoss dar. Demzufolge dürfe eine Sanierung von rund Fr. 300'000.– als umfassende Sanierung gelten, bei welcher anzunehmen sei, dass 50–70 % der Investitionen wertvermehrenden Charakter aufwiesen. Dabei verweist er auf das Urteil des Steuergerichts vom 17. April 2015, 510 14 92, E. 6f. Der im Eventualbegehren geforderte Abzug von Fr. 194'172.– (indexbereinigt) würde 65 % der getätigten Investitionen ausmachen und damit in der Bandbreite von 50–70 % liegen. Ferner sei auch anhand der Schätzungen der BGV erkennbar, dass aufgrund der Sanierung im Jahr 2004 ein

Gebäudemehrwert von Fr. 194'172.– entstanden sei. Daraus könne entnommen werden, dass die Steuerverwaltung im Jahr 2004 zu Unrecht Sanierungskosten im Umfang von Fr. 194'172.– nicht als wertvermehrnde Aufwendungen qualifiziert habe. Zudem sei § 78 Abs. 2 StG einzig auf den Veräusserer anwendbar. Es sei unfair, dass das Ehepaar H. die Folgen des von der Steuerverwaltung begangenen Fehlers tragen müsse, obwohl es sich im Zeitpunkt der Steuerveranlagung 2004 der Ehegatten V. gar nicht habe wehren können.

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung müssen die mit einem Steuergrundpfandrecht beschwerten Eigentümer des Grundpfandes die Möglichkeit haben, in gleicher Weise wie die steuerpflichtige Person gegen die drohende Inanspruchnahme vorzugehen (BGer 2C_798/2011 vom 24. August 2012, E. 1.3). Dieser Praxis folgt auch das Steuergericht (StGE vom 17. April 2015, 510 14 92, E. 5b). Das Ehepaar H. kann folglich alle Einwendungen gegen die Grundstückgewinnsteuerveranlagung geltend machen, welche das Ehepaar V. hätte vorbringen können, wie z. B. Tilgung, Verjährung oder zu Unrecht nicht berücksichtigte wertvermehrnde Aufwendungen. Entscheidend ist hier jedoch, dass die Steuerverwaltung die vom Ehepaar H. geltend gemachten Aufwendungen bereits bei der Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2004 des Ehepaars V. als werterhaltende Aufwendungen akzeptierte und demzufolge von der Einkommenssteuer abzog. Es ist möglich, dass die Steuerverwaltung bei der damaligen Steuerveranlagung zu Unrecht gewisse Aufwendungen als Unterhaltskosten qualifizierte, jedoch ist diese Veranlagungsverfügung rechtskräftig, weshalb sie nicht korrigiert werden kann. Eine nochmalige Berücksichtigung der geltend gemachten Kosten ist aufgrund von § 78 Abs. 2 StG ausgeschlossen.

4. Zuletzt bleibt anzumerken, dass eine Einsicht in die Steuerakten der Ehegatten V. durch das Ehepaar H. und ihren Vertreter aufgrund der Wahrung des Steuergeheimnisses gegenüber Dritten nach § 126 Abs. 3 StG im vorliegenden Fall nicht möglich ist. Dem Gericht liegt die Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2004 des Ehepaars V. jedoch vor, welche belegt, dass die Steuerverwaltung Aufwendungen in Höhe von Fr. 297'668.– als Liegenschaftsunterhalt akzeptierte.

5. Nach dem Ausgeführten erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

Ausgangsgemäss haben die Rekurrenten gestützt auf § 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) die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 2'500.– zu bezahlen und es ist ihnen keine Parteientschädigung auszurichten (§ 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO).

Demgemäss wird erkannt:

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