[AZA 0/2]
2P.173/2001/sch

II. OEFFENTLICHRECHTLICHE ABTEILUNG **********

26. Februar 2002

Es wirken mit: Bundesrichter Wurzburger, Präsident der
II. öffentlichrechtlichen Abteilung, Bundesrichter
Betschart, Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli, Ersatzrichter Zünd und Gerichtsschreiber Merz.

_____

In Sachen
X._____ AG, Beschwerdeführerin, vertreten durch Fürsprech Silvio Dreier, Rötzmattweg 5, Olten,

gegen
Kantonale Steuerverwaltung Solothurn, Kantonales Steuergericht Solothurn,
betreffend

Pfandrechtsverfügung/Grundstückgewinnsteuer 1988, hat sich ergeben:

A.- Am 1. Juni 1988 hat die X._____ AG das im Kanton Solothurn gelegene mit der Grundbuch-Nr. 1_____ registrierte Grundstück von A._____, B._____ und C._____ erworben, in deren Miteigentum die Liegenschaft war. Mit provisorischen Veranlagungen vom 21. Juli 1992 wurde die Grundstückgewinnsteuer für die drei Veräusserer auf je Fr. 271'888. 50 festgesetzt. Da diese die Steuern nicht innert Frist bezahlten, wurde mit Zustimmung der X._____ AG am 15. Oktober 1992 auf dem erwähnten Grundstück ein gesetzliches Pfandrecht zugunsten des Staates Solothurn im Betrag von Fr. 815'665. 50 nebst Zins zu 6 % seit 22. August 1992 eingetragen. Am 7. Dezember 1992 wurden die drei ehemaligen Miteigentümer für einen Grundstückgewinn von je Fr. 960'058.– definitiv veranlagt, was Steuerbeträge von je Fr. 271'888. 50 ergab, die im Einspracheverfahren am 2./
3. Juli 1996 bestätigt wurden. Das Steuerinkasso endete mit Verlustscheinen in Höhe von Fr. 359'792. 75 (A._____), Fr. 359'838. 35 (B._____) und Fr. 361'080. 95 (C._____), gesamthaft Fr. 1'080'712. 05.

B.- Am 30. März 1998 erliess die Kantonale Steuerverwaltung Solothurn eine Pfandrechtsverfügung gegenüber der X._____ AG, worin sie feststellte, dass auf dem genannten Grundstück ein gesetzliches Pfandrecht für die Grundstückgewinnsteuer der drei Steuerpflichtigen im Gesamtbetrag von Fr. 1'080'712. 05 laste.

Die von der X._____ AG dagegen erhobenen Rechtsmittel wiesen die Kantonale Steuerverwaltung am 30. Juli 1999 und das Kantonale Steuergericht Solothurn am 30. April 2001 ab.
C.- Die X._____ AG hat am 22. Juni 2001 staatsrechtliche Beschwerde beim Bundesgericht eingereicht mit dem Antrag, das Urteil des Kantonalen Steuergerichts Solothurn vom 30. April 2001 aufzuheben und die Streitsache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Die Kantonale Steuerverwaltung und das Kantonale Steuergericht Solothurn beantragen, die staatsrechtliche Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.- a) Die Beschwerdeführerin macht vorderhand geltend, veräussert worden seien drei Miteigentumsanteile am fraglichen Grundstück und Steuerschuldner seien drei natürliche Personen, weshalb entsprechend drei Grundpfandrechte - an Stelle eines einzigen Grundpfandrechtes über den gesamten Betrag - hätten eingetragen werden müssen. Nachträglich sei dies nicht mehr möglich, weil § 59 Abs. 4 des Solothurner Gesetzes über die

Staats- und Gemeindesteuern vom 1. Dezember 1985 (Steuergesetz, StG/SO) verlange, dass das Steuerpfandrecht innert drei Monaten nach Fälligkeit der Steuer im Grundbuch eingetragen werde.

b) Die Argumentation der Beschwerdeführerin ist verwirrlich und genügt den Begründungsanforderungen einer staatsrechtlichen Beschwerde (Art. 90 Abs. 1 lit. b OG) nicht. Die Beschwerdeführerin hätte ausgehend von den massgebenden Gesetzesvorschriften darlegen müssen, inwiefern diese nicht nur unzutreffend, sondern darüber hinaus qualifiziert unrichtig und damit willkürlich angewendet worden sein sollen (BGE 123 III 261 E. 4a S. 270; 110 Ia 1 E. 2a S. 3). Zunächst ist zwar richtig, dass jeder Miteigentümer für seinen Anteil die Rechte und Pflichten eines Eigen-tümers hat und er seinen Miteigentumsanteil veräussern kann (Art. 646 Abs. 3 ZGB). Doch können die Miteigentümer auch die Sache selber veräussern (Art. 648 Abs. 2 ZGB), wie dies hier geschehen ist. Die Beschwerdeführerin behauptet nicht, dass der jeweilige Miteigentumsanteil, der von Gesetzes wegen ein eigenes Grundstück darstellt (vgl. Art. 655 Abs. 2 Ziff. 4 und 943 Abs. 1 Ziff. 4 ZGB), mit dem Pfandrecht hätte belastet werden müssen. Sie meint aber offenbar, es hätten auf der Sache selber drei Grundpfandrechte eingetragen werden müssen. Aus welcher gesetzlichen Bestimmung dies aber folgen soll, wird von ihr nicht dargelegt. Was die Beschwerdeführerin im Übrigen vorträgt,
ist aktenwidrig. Sie geht davon aus, dass die früheren Miteigentümer als solidarisch haftende Drittschuldner im Grundbuch eingetragen worden seien, was die Fehlvorstellung wecke, dass der die Steuerschulden begleichende Grundeigentümer nachher jeden einzelnen früheren Miteigentümer für den ganzen Betrag in Anspruch nehmen könne. Der von der Beschwerdeführerin selber eingereichte Grundbuchauszug erwähnt jedoch die angebliche Solidarschuld nicht, sondern führt nur die früheren Miteigentümer als Drittschuldner auf. Demnach sind die diesbezüglichen Ausführungen der Beschwerdeführerin nicht nur rechtlich unsubstantiiert, sondern stossen auch ins Leere, weil die tatsächlichen Annahmen, mit denen sie argumentiert, nicht stimmen.

2.- Die Beschwerdeführerin beanstandet sodann die Steuerforderungen, für die das gesetzliche Steuerpfandrecht in Anspruch genommen wird, der Höhe nach unter dem Gesichtspunkt des Doppelbesteuerungsverbots (Art. 46 Abs. 2 aBV, Art. 127 Abs. 3 BV).
a) Es kann offen gelassen werden, ob und in welchem Umfang die Beschwerdeführerin überhaupt befugt wäre, Einwendungen gegen die Steuerforderungen an sich zu erheben, nachdem die kantonalen Instanzen ohnehin auf die entsprechenden Rügen eingetreten sind (vgl. zur Problematik Armin Zucker, Das Steuerpfandrecht in den Kantonen, Diss. Zürich 1988, S. 118-121; allgemeiner: Urteil des Bundesgerichts 2P.124/ 2001 vom 20. August 2001, E. 2c; Isabelle Häner, Die Beteiligten im Verwaltungsverfahren und Verwaltungsprozess, 2000, S. 173 Rz. 319, S. 306 f. Rz. 661 f. und S. 310 Rz. 672; Regula Kägi-Diener, Entscheidfindung in komplexen Verwaltungsverhältnissen, 1994, S. 193 Rz. 262).

b) Die Veräusserer des Grundstücks waren ausserkantonale Liegenschaftenhändler. Nach dem Steuerrecht des Kantons Solothurn werden Grundstückgewinne eines Liegenschaftenhändlers mit der Einkommenssteuer erfasst (§ 24 Abs. 1 StG/SO). Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften des Privatvermögens unterliegen dagegen der Grundstückgewinnsteuer (§ 48 Abs. 1 lit. a StG/SO). Auch Gewinne von Liegenschaftenhändlern werden mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst, wenn im Kanton lediglich eine Steuerpflicht aus Grundeigentum besteht, d.h. wenn sich weder Wohnsitz noch eine Betriebsstätte im Kanton befinden (§ 48 Abs. 1 lit. c in Verbindung mit § 9 lit. c StG/SO). Wie das Bundesgericht erkannt hat, verstösst dies nicht gegen das Doppelbesteuerungsverbot: Nach ständiger Rechtsprechung steht das Grundeigentum und sein Ertrag unter der Steuerhoheit des Kantons, in dem es sich befindet. Das gilt auch für den bei der Veräusserung einer Liegenschaft erzielten Gewinn, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob er nach dem kantonalen Steuerrecht der allgemeinen Einkommenssteuer oder einer besonderen Wertzuwachs- oder Grundstückgewinnsteuer unterworfen ist (BGE 120 Ia 361 E. 4b und 5 S. 365 f.; 95 I 431 E. 2a S. 434; 92 I 461 E. 2-4 S. 466 ff.; E. 2b des
Urteils 2P.439/1997 vom 27. Oktober 1999, publ. in: Pra 89/ 2000 Nr. 25 S. 143 und StR 55/2000 S. 182). Dem Liegenschaftskanton ist es deshalb nicht verwehrt, die von ausserkantonalen Liegenschaftenhändlern erzielten Veräusserungsgewinne wie private Kapitalgewinne mit einer Grundstückgewinnsteuer (Objektsteuer) zu erfassen. Das ist auch dann der Fall, wenn der Kanton die Veräusserungsgewinne auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens der im Kanton ansässigen Liegenschaftenhändler der Einkommenssteuer unterstellt.
Diese unterschiedliche Besteuerung von ausserkantonalen Liegenschaftenhändlern gegenüber solchen mit Wohnsitz (oder Betriebsstätte) im Kanton verstösst nicht gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung.

Zwar werden ausserkantonale Liegenschaftenhändler anders behandelt als der Inhaber eines Geschäfts, der Wohnsitz oder Betriebsstätte im Kanton hat, aber gleich wie ein im Kanton wohnender Privater, was sich deshalb rechtfertigt, weil ausserkantonale Liegenschaftenhändler der Steuerhoheit des Kantons nur infolge des Grundeigentums unterstehen (ASA 33 S. 165 E. 3 S. 169; E. 3 des Urteils 2P.316/1992 vom 25. Februar 1994, publ. in: StR 49/1994 S. 422; E. 3b des Urteils 2P.221/1993 vom 28. Oktober 1994 i.S. A._____).

c) Die Beschwerdeführerin macht nun allerdings geltend, dass Wertberichtigungen und Schuldzinsenüberschüsse des Geschäftsjahres 1988 auf anderen Liegenschaften im Kanton Solothurn unter dem Gesichtspunkt des Schlechterstellungsverbots hätten berücksichtigt werden müssen.

Zu den Wertberichtigungen ist zunächst zu bemerken, dass diese mit raumplanerischen Massnahmen des Jahres 1992 und den Einbrüchen auf dem Immobilienmarkt der neunziger Jahre begründet werden, welche im Jahre 1988 überhaupt noch nicht absehbar waren. Das Steuergericht hat schon aus diesem Grund die Wertberichtigungen nicht für berechtigt erachtet, was keineswegs willkürlich ist.
Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung hat der Liegenschaftskanton ungeachtet der Ausgestaltung seiner Grundstückgewinnbesteuerung von Bundesrechts wegen (Art. 46 Abs. 2 aBV, Art. 127 Abs. 3 BV) sämtliche Aufwendungen zu übernehmen, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstücks des Liegenschaftenhändlers zusammenhängen (BGE 120 Ia 361 E. 5b S. 366; 111 Ia 318 E. 4a S. 319 f.; E. 2b des Urteils 2P.360/1995 vom 26. September 1997, publ. in:
StR 53/1998 S. 83). Zudem sind Verluste aus Liegenschaftsverkäufen mit den im gleichen Jahr und im gleichen Kanton erzielten Grundstückgewinnen zu verrechnen, auch wenn eine solche Verrechnungsmöglichkeit im kantonalen Recht nicht vorgesehen ist (BGE 111 Ia 318 E. 4b S. 320; 92 I 198 E. 3b S. 200; ASA 75 S. 74 E. 3a S. 76).

Vorliegend will die Beschwerdeführerin eine Verrechnung nicht mit Verlusten aus Liegenschaftsverkäufen vornehmen, sondern mit Aufwandüberschüssen aus Schuldzinsen für andere Liegenschaften im Kanton Solothurn. Das Steuergericht hält dem jedoch entgegen, dass derartige Schuldzinsen objektbezogen zu aktivieren und bei einer späteren Veräusserung den Anlagekosten dieses Grundstücks zuzurechnen seien.
Dieser Auffassung ist beizupflichten. Gewinne aus der Veräusserung von Geschäftsliegenschaften von Liegenschaftenhändlern sind ausschliesslich und in vollem Umfang im Liegenschaftskanton steuerbar. Wie bereits festgehalten, hat der Liegenschaftskanton dafür sämtliche Aufwendungen zu übernehmen, die mit der Veräusserung zusammenhängen. Zu den Aufwendungen, die dem Liegenschaftenhändler im Hinblick auf die Gewinnerzielung erwachsen, gehören die Schuldzinsen auf Fremdgeldern, die der Liegenschaftenhändler zur Finanzierung des Geschäfts mit der im Kanton gelegenen Liegenschaft aufnahm (BGE 120 Ia 361 E. 5b S. 366, mit Hinweisen; 111 Ia 318 E. 4a S. 319 f.). Solange im Liegenschaftskanton keine genügenden Erträge erzielt werden, von denen die ihm zugewiesenen Schuldzinsen und Unkosten abgezogen werden können, sind diese zu seinen Lasten zu "aktivieren" und bei einer späteren Veräusserung den Anlagekosten zuzurechnen, womit sie - auch im Falle einer Objektsteuer - vom steuerbaren Ge- winn in Abzug gebracht werden können (BGE 111 Ia 318 E. 4a S. 320; E. 2b des erwähnten Urteils in StR 53/1998 S. 83; Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht,
4. Aufl. 2000, § 28 Rz. 47 und 51, S. 524 f.; Ferdinand Zuppinger, Die Besteuerung des Liegenschaftenhändlers im interkantonalen Verhältnis, 1971, S. 28 und 30). Wohl hat das Bundesgericht entschieden, dass mit einem Grundstückgewinn auch im gleichen Jahr erlittene Veräusserungsverluste zu verrechnen sind, ebenso Abschreibungsverluste auf anderen Liegenschaften (BGE 111 Ia 318 E. 4b S. 320; ASA 65 S. 74 E. 3a S. 76 f.). Anders als in solchen Fällen besteht hingegen bei Schuldzinsen, denen keine genügenden Erträge gegenüberstehen, noch immer die Möglichkeit, dass sie bei einer späteren Veräusserung der Liegenschaft gewinnmindernd berücksichtigt werden können. Das Bundesgericht hat denn auch im grundlegenden BGE 88 I 337 den Liegenschaftskanton nur verpflichtet, Schuldzinsen so weit vom Grundstückgewinn in Abzug zu bringen, als sie das veräusserte Grundstück betrafen, nicht aber weitere bei der Einkommenssteuer unberücksichtigt gebliebene Schuldzinsen, welche auf andere, noch nicht veräusserte Grundstücke entfielen (a.a.O., E. 5 S. 344 f.). Diesbezüglich weiter zu gehen, würde den Charakter der Objektsteuer unterlaufen und ist auch aus doppelbesteuerungsrechtlichen Gründen wegen der späteren Möglichkeit der gewinnmindernden
Berücksichtigung bei der Veräusserung dieser Liegenschaften nicht zwingend.

d) Unter dem Gesichtspunkt des Doppelbesteuerungsverbots ist demnach die Steuerforderung, für die das gesetzliche Steuerpfandrecht in Anspruch genommen wird, nicht zu beanstanden.
3.- Damit ergibt sich, dass die staatsrechtliche Beschwerde abzuweisen ist, soweit darauf eingetreten werden kann.

Entsprechend diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1, Art. 153 und 153a OG). Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen (Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.- Die staatsrechtliche Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.- Die Gerichtsgebühr von Fr. 15'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.- Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Kantonalen Steuerverwaltung sowie dem Kantonalen Steuergericht Solothurn schriftlich mitgeteilt.

_____
Lausanne, 26. Februar 2002

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des SCHWEIZERISCHEN BUNDESGERICHTS
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: