Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.332/2001 /kil

Urteil vom 30. April 2002
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Müller,
Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli,
Gerichtsschreiber Feller.

A._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Urs Hess-Odoni, Bellerivematte 5, 6006 Luzern,

gegen

Kantonale Steuerverwaltung Obwalden, St. Antonistrasse 4, 6060 Sarnen,
Verwaltungsgericht des Kantons Obwalden, Postfach 1260, 6060 Sarnen.

Art. 3, 5, 8, 9, 26 und 29 BV (gesetzliches Pfandrecht)

(Staatsrechtliche Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Obwalden vom 13. November 2001)

Sachverhalt:
A.
Die B._____ AG verkaufte am 28. April 1989 die Grundstücke C._____ und D._____, Parzellen ** und **, in E._____ zum Preis von Fr. 3'600'000.–, wovon Fr. 185'000.– auf Mobiliar entfielen, an F._____. Mit Veranlagungsverfügung vom 29. Oktober 1993 setzte die Kantonale Steuerverwaltung Obwalden den dabei erzielten steuerbaren Kapitalgewinn auf Fr. 2'215'946.– fest. Am 19. Juni 1996 verkaufte F._____ die beiden Grundstücke zum Preis von Fr. 1'620'000.– an A._____.

Die Gemeindesteuerverwaltung von E._____ versuchte erfolglos, die aus dem Verkauf der Grundstücke an F._____ geschuldete Kapitalgewinnsteuer, die sie in der Folge auf Fr. 280'837.35 errechnete, bei der B._____ AG einzutreiben. Am 31. August 1998 wurde ihr vom Konkursamt Zug ein Konkursverlustschein über einen Betrag von Fr. 366'268.20 ausgestellt, wovon Fr. 85'420.85 auf aufgelaufene Zinsen entfielen.
B.
Mit Pfandrechtsverfügung vom 15. Januar 1999 machte die Steuerkommission E._____ gegenüber A._____ für die Steuerforderung von Fr. 280'837.35 zuzüglich Verzugszinsen seit 29. November 1993 das Steuerpfandrecht auf den beiden erwähnten Grundstücken geltend. Eine dagegen erhobene Einsprache wurde mit Entscheid vom 29. April 1999 abgewiesen, wobei der dem Pfandrecht unterliegende Betrag neu auf Fr. 401'482.10 (Steuerforderung: Fr. 244'430.85, bis zum 30. April 1999 aufgelaufene Verzugszinsen: Fr. 157'051.25) festgesetzt wurde. Gegen diesen Entscheid rekurrierte A._____ an die Steuerrekurskommission des Kantons Obwalden, die den Rekurs mit Entscheid vom 24. Februar 2000 abwies. Mit Urteil vom 13. November 2001 bestätigte das Verwaltungsgericht des Kantons Obwalden diesen Entscheid.
C.
Mit staatsrechtlicher Beschwerde beantragt A._____, das Urteil des Verwaltungsgerichts sei (mit den eingeschlossenen Vorentscheiden) aufzuheben und die Streitsache sei zur Durchführung eines korrekten Verfahrens und zur Neubeurteilung bzw. Gutheissung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Verwaltungsgericht zurückzuweisen.

Das Verwaltungsgericht beantragt Abweisung der Beschwerde, während die Kantonale Steuerverwaltung Obwalden auf Vernehmlassung verzichtet hat.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Die staatsrechtliche Beschwerde richtet sich gegen einen kantonal letztinstanzlichen Entscheid, gegen den auf Bundesebene kein anderes Rechtsmittel zur Verfügung steht. Sie ist daher grundsätzlich zulässig.
1.2 Soweit der Beschwerdeführer mehr beantragt als die Aufhebung des angefochtenen Entscheids, kann darauf indessen wegen der grundsätzlich rein kassatorischen Natur der staatsrechtlichen Beschwerde nicht eingetreten werden.
1.3 Die Beschwerdeschrift muss gemäss Art. 90 Abs. 1 lit. b OG die wesentlichen Tatsachen und eine kurz gefasste Darlegung darüber enthalten, welche verfassungsmässigen Rechte bzw. welche Rechtssätze und inwiefern sie durch den angefochtenen Erlass oder Entscheid verletzt worden sein sollen. Das Bundesgericht prüft im Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde nur klar und detailliert erhobene und, soweit möglich, belegte Rügen. Der Beschwerdeführer hat zu erklären, welches geschriebene oder ungeschriebene verfassungsmässige Individualrecht seiner Ansicht nach verletzt worden sein soll; auf nicht substantiierte Rügen und auf bloss allgemein gehaltene, rein appellatorische Kritik am angefochtenen Entscheid tritt das Bundesgericht nicht ein. Den gesetzlichen Begründungsanforderungen wird nicht Genüge getan, wenn der Beschwerdeführer im Rahmen pauschaler Vorbringen einfach behauptet, der angefochtene Entscheid sei verfassungswidrig, und seine Sicht der Dinge derjenigen der letzten kantonalen Instanz gegenüberstellt; vielmehr muss in Auseinandersetzung mit der Begründung des angefochtenen Entscheids dargetan werden, inwiefern dieser gegen ein konkretes verfassungsmässiges Recht verstossen soll (BGE 110 Ia 1 E. 2a S. 3 f.; 127 I 38 E.
3c und 4 S. 43; 125 I 71 E. 1c S. 76, 492 E. 1b S. 495).

Wird der kantonalen Behörde vorgeworfen, ihre Rechtsanwendung verletze Art. 9 BV, so ist die Rechtsnorm, die qualifiziert unrichtig angewandt bzw. nicht angewandt worden sein soll, zu bezeichnen und anhand der angefochtenen Subsumtion im Einzelnen zu zeigen, inwiefern der Entscheid offensichtlich unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation in klarem und offensichtlichem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft (grundlegend: BGE 110 Ia 1 E. 2a; 125 I 492 E. 1b S. 495, mit Hinweisen).

Die vorliegende Beschwerdeschrift entspricht diesen Begründungsanforderungen nicht in allen Teilen. Darauf ist bei der Behandlung der einzelnen Rügen zurückzukommen.
2.
Der Beschwerdeführer rügt zunächst, dass ein ausstandspflichtiger Richter am Verfahren mitgewirkt habe. Zwischen Verwaltungsrichter Ueli Zutter und seiner Familie einerseits und dem Beschwerdeführer andererseits bestehe nämlich seit Frühjahr 2000 ein sehr gespanntes, feindschaftliches Verhältnis. Verwaltungsrichter Zutter hätte die Parteien von Amtes wegen auf diese Problematik hinweisen müssen. Seine Mitwirkung verstosse gegen die durch Art. 30 Abs. 1 BV gewährleistete Garantie des verfassungsmässigen Richters.

Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist ein Richter so früh wie möglich abzulehnen. Es verstösst gegen Treu und Glauben, mit der Geltendmachung eines Ablehnungs- oder Ausstandsgrunds bis zum Ende des Verfahrens zuzuwarten. Wer den Richter nicht unverzüglich ablehnt, sondern sich stillschweigend auf den Prozess einlässt, verwirkt seinen Anspruch auf spätere Anrufung der verletzten Gesetzes- oder Verfassungsbestimmung (BGE 124 I 121 E. 2 S. 123; 119 Ia 221 E. 5a S. 228 f., mit Hinweisen). Das gilt auch dann, wenn die Namen der mitwirkenden Richter dem Betroffenen nicht persönlich mitgeteilt werden, sondern einer allgemein zugänglichen Publikation, wie etwa dem Staatskalender oder heute dem Internet, entnommen werden können (BGE 117 Ia 322 E. 1c S. 323).

Ueli Zutter ist ordentliches Mitglied des Verwaltungsgerichts. Dessen Zusammensetzung musste dem (durch einen Anwalt vertretenen) Beschwerdeführer bekannt sein, dies um so mehr, als die Verwaltungsrichter im Kanton Obwalden vom Volk gewählt werden (Art. 57 lit. e KV/OW). Er hätte Ueli Zutter daher schon am Anfang

des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ablehnen kennen und müssen, falls er tatsächlich mit ihm verfeindet ist. Im heutigen Zeitpunkt ist das Ablehnungsrecht verwirkt, sodass auf die betreffende Rüge nicht einzutreten ist. Unter diesen Umständen kann dahingestellt bleiben, ob der Beschwerdeführer den von ihm behaupteten Verfahrensmangel nicht vorerst durch Revision gemäss Art. 225 Abs. 1 lit. b des Obwaldner Steuergesetzes vom 30. Oktober 1994 (StG), wonach rechtskräftige Entscheide unter anderem dann revidiert werden können, wenn die erkennende Behörde "in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat", hätte geltend machen müssen.

3.

In materieller Hinsicht rügt der Beschwerdeführer, dass die extensive Art und Weise, wie die obwaldischen Behörden das Steuerpfandrecht anwendeten, gegen Art. 3, 5 Abs. 2 und 3 sowie 26 BV verstosse. Alle diese Grundsätze würden verletzt, wenn mit Jahren Verzögerung ein Grundpfandrecht begründet werden könne gegen einen Grundeigentümer, der mit dem auslösenden Grundgeschäft gar nichts zu tun habe, sondern das Grundstück gutgläubig aus dritter bzw. vierter Hand erworben habe. Nur mit der gemäss heutigem Art. 262 StG geltenden zeitlichen Beschränkung erscheine die Obwaldner Regelung des Steuerpfandrechts als noch bundesrechtskonform. Mit Sicherheit sei aber diese Bundesrechtskonformität nicht mehr gegeben, wenn eine Pfandrechtsverfügung fast zehn Jahre nach der massgeblichen Handänderung und mehr als fünf Jahre nach der massgebenden Steuerveranlagung erlassen werde. Damit würden die Postulate der Rechtssicherheit und des Vertrauens in das Grundbuch effektiv ausgehöhlt, zumal der Beschwerdeführer als heutiger Grundeigentümer keine Möglichkeit gehabt habe, im Rahmen des seinerzeitigen Kaufvertrags von 1989, an dem er nicht beteiligt gewesen sei, Sicherheiten für die Bezahlung der Grundstückgewinnsteuer einzubauen. Auch widerspreche das Vorgehen der Steuerbehörden dem Grundsatz von Treu und Glauben sowie dem Prinzip der Verhältnismässigkeit. Es führe das bundeszivilrechtliche Institut des Eigentums ad absurdum und verstosse auch gegen die verfassungsrechtliche Eigentumsgarantie.

3.1 Das Verwaltungsgericht ist davon ausgegangen, dass das streitige Steuerpfandrecht nach dem alten Steuergesetz vom 21. Oktober 1979 (aStG) zu beurteilen sei. Das wird vom Beschwerdeführer an sich nicht beanstandet. Er macht jedoch geltend, es würde gegen das Gleichbehandlungsgebot und gegen das Willkürverbot verstossen, wenn länger zurückliegende, ältere Steuerforderungen noch in den Genuss des Sicherungspfandes kämen, wogegen die jüngeren längst der Begrenzung zum Opfer fallen würden. Indessen hat das Verwaltungsgericht darauf hingewiesen, dass das Pfandrecht auch nach der vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 2000 geltenden Fassung von Art. 262 StG, worauf sich der Beschwerdeführer beruft, nicht untergegangen wäre. Dagegen wird in der Beschwerde nichts vorgebracht; die blosse, so ohnehin nicht zutreffende Behauptung (s. Wortlaut von Art. 262 Abs. 2 StG in der im erwähnten Zeitraum geltenden Fassung), dass der Pfandrechtsanspruch erlösche, wenn er nicht innerhalb von sechs Monaten nach der Veranlagung geltend gemacht werde, genügt zur Geltendmachung einer diesbezüglichen Verfassungsrüge nicht.

3.2 Das Bundesgericht hat sich in einem Urteil vom 16. Dezember 1996 (BGE 122 I 351) eingehend mit dem Steuerpfandrecht befasst, wie es in Art. 223 des Obwaldner Steuergesetzes vom 21. Oktober 1979 geregelt war. Es hat dabei darauf hingewiesen, dass sich die Kompetenz der Kantone zur Einführung von Steuergrundpfandrechten schon aus Art. 3 BV ergebe, wonach die Kantone souverän sind, soweit ihre Souveränität nicht durch die Bundesverfassung beschränkt ist, und nicht erst aus Art. 836 ZGB, der vorsieht, dass gesetzliche Pfandrechte aus öffentlichrechtlichen Verhältnissen zu ihrer Gültigkeit keiner Eintragung im Grundbuch bedürfen. Allerdings darf das kantonale öffentliche Recht gemäss Art. 6 ZGB das Bundesprivatrecht nicht vereiteln oder gegen seinen Sinn und Zweck verstossen. Nach der Praxis des Bundesgerichts sind deshalb unmittelbar gesetzliche Steuerpfandrechte des kantonalen Rechts nur zulässig für Steuerforderungen, die eine besondere Beziehung zum belasteten Grundstück aufweisen. Zulässig sind solche Pfandrechte namentlich für Grundstückgewinnsteuern, nicht aber für allgemeine Vermögenssteuern und Kapitalsteuern von juristischen Personen, auch dann nicht, wenn das Grundstück, das mit einem Pfandrecht belastet werden soll, das einzige Aktivum der juristischen Person ist. Unzulässig ist ferner ein Pfandrecht für die Steuer auf dem Gewinn einer Aktiengesellschaft aus Immobilienverkauf, soweit diese Steuer zusätzlich zur ordentlichen Grundstückgewinnsteuer erhoben wird (BGE 122 I 351 E. 2a S. 355 f.).

Das Obwaldner Steuergesetz unterstellt nur Grundstückgewinne auf Privatvermögen der besonderen Grundstückgewinnsteuer, während die Steuer auf einem Gewinn aus Veräusserung von Geschäftsvermögen als allgemeine Einkommenssteuer erhoben wird. Auch eine solche Steuer kann jedoch jene besondere Beziehung zu

einem Grundstück aufweisen, welche das unmittelbare gesetzliche Steuerpfandrecht zu rechtfertigen vermag. Das Bundesgericht hat in diesem Zusammenhang ausgeführt, es komme darauf an, ob die Steuer ihre Grundlage ausschliesslich in der Tatsache des Grundeigentums habe oder von Faktoren abhänge, die ausserhalb dieser Tatsache lägen. Ob sie formell und gesetzessystematisch unter den allgemeinen oder den speziellen Steuern aufgeführt sei, könne dabei keine Rolle spielen. Wesentlich sei bei der Besteuerung eines Gewinnes vielmehr, ob dieser auf die Wertsteigerung des Grundstücks zurückgehe. Sei dies der Fall, könne die Steuer pfandgesichert werden, unabhängig davon, ob sie als besondere Grundstückgewinnsteuer ausgestaltet oder im Rahmen der ordentlichen Einkommens- oder Gewinnsteuer erhoben werde. Soweit hingegen ein Gewinn nicht bloss auf die Wertsteigerung des Grundstücks, sondern auf andere Faktoren zurückzuführen sei, liege keine
besondere Beziehung zum Grundstück vor, sodass insoweit die allgemeine Einkommenssteuer nicht pfandgesichert werden könne. Würden bei der Liquidation eines Geschäfts stille Reserven auf Geschäftsliegenschaften realisiert und besteuert, sei demzufolge zu unterscheiden: soweit die stillen Reserven darauf zurückzuführen seien, dass die Liegenschaft eine Wertsteigerung - zum Beispiel infolge der konjunkturellen Entwicklung - erfahren habe, dürfe der entsprechende Steuerbetrag pfandgesichert werden. Soweit hingegen die stillen Reserven beispielsweise darauf zurückgingen, dass auf der Liegenschaft zulasten des allgemeinen Geschäftsgewinns Abschreibungen vorgenommen würden, oder einen Gegenwert von Arbeitsleistungen des Steuerpflichtigen darstellten, sei für den entsprechenden Steuerbetrag kein Steuerpfandrecht zulässig. Um das Pfandrecht geltend machen zu können, müsse daher der Anteil der Steuer, der auf die Wertsteigerung zurückzuführen sei, ausgeschieden werden (BGE 122 I 351 E. 2b-d S. 356 ff.).
3.3 Das Verwaltungsgericht hat sich bei seinem Entscheid an diese Rechtsprechung gehalten. Es besteht kein Anlass, darauf zurückzukommen. Was der Beschwerdeführer dagegen vorbringt, richtet sich im Grunde genommen gegen das Institut des Steuerpfandrechts als solches, das vom Bundesgericht aber stets geschützt worden ist. Das gilt namentlich, soweit der Beschwerdeführer geltend macht, durch die Zulassung des Steuerpfandrechts nach mehrfachem Handwechsel werde das Vertrauen in das Grundbuch ausgehöhlt. Es liegt in der Natur der Sache, dass die mit dem Grundbuch verbundene Publizität ihre Wirkung überall dort nicht entfalten kann, wo ein Pfandrecht zu seiner Gültigkeit keiner Eintragung bedarf, wie dies gemäss Art. 836 ZGB beim Steuerpfandrecht der Fall sein kann. Ebenso ist es dem Wesen des Steuerpfandrechts inhärent, dass es gegebenenfalls nicht das Vermögen des Steuerschuldners, sondern dasjenige eines Dritten belastet; gerade in diesem Fall kommt seine Funktion als Sicherungsmittel zur Geltung. Lassen sich dem Grundbuch die unmittelbar geltenden gesetzlichen Pfandrechte nicht entnehmen, muss auch stets damit gerechnet werden, dass solche Pfandrechte geltend gemacht werden, allenfalls auch aufgrund früherer Transaktionen. Der gute
Glaube vermag dem Pfandeigentümer in einer derartigen Situation nicht zu helfen. Es ist dem Beschwerdeführer zwar einzuräumen, dass er kaum die Möglichkeit hatte, bei Abschluss des Kaufvertrags Sicherheiten für die Bezahlung der Grundstückgewinn- bzw. der Kapitalgewinnsteuern zu verlangen, die der Rechtsvorgänger des Verkäufers aus früheren Geschäften schuldete. Auch dabei handelt es sich jedoch um eine Konsequenz, die im Wesen des Steuerpfandrechts begründet ist und die dieses nicht als verfassungswidrig erscheinen lässt. Ist das Steuerpfandrecht mit dem Bundeszivilrecht vereinbar, wie dies nach dem Gesagten für den Kanton Obwalden grundsätzlich der Fall ist, kann schliesslich auch nicht gesagt werden, es verstosse gegen die Eigentumsgarantie.
4.
Der Beschwerdeführer macht geltend, die kantonalen Behörden hätten den mit dem Steuerpfandrecht sicherzustellenden Betrag unrichtig berechnet. Es handle sich dabei nicht um einen aus dem Grundstück selber abgeleiteten Gewinn, sondern um eine Forderung aus Gesellschaftssteuerrecht. Die Steuerbehörden hätten nämlich gegenüber einer früheren Vorbesitzerin gewisse Gesellschaftssteuergewinne aufrechnen wollen, die seinerzeit mit der Begründung von Abschreibungen nicht steuerlich erfasst worden seien.

Die Rüge ist unbegründet, soweit sie überhaupt hinreichend substantiiert ist. Die kantonalen Steuerbehörden haben sich durchaus an die vom Bundesgericht in BGE 122 I 351 gemachten Vorgaben gehalten und dementsprechend den Anteil der Steuer, der auf die Wertsteigerung des streitigen Grundstücks zurückzuführen ist, ausgeschieden. Wie sich aus der Einspracheverfügung sowie aus der bei den Akten liegenden Berechnung für die Pfandrechtsverfügung vom 3. November 1998 ergibt, wurden insbesondere die auf dem Grundstück vorgenommenen Abschreibungen bei der Ermittlung des Wertzuwachses ausgeklammert. Der Beschwerdeführer setzt sich mit diesen Berechnungen nicht auseinander.

Das Verwaltungsgericht legt im angefochtenen Entscheid dar, dass das Steuerpfandrecht auch die Verzugszinsen einschliesse. Der Beschwerdeführer bestreitet dies, ohne aber in einer den Anforderungen von Art. 90 Abs. 1 lit. b OG genügenden Weise dazulegen, inwiefern es damit seine verfassungsmässigen Rechte verletzt haben soll. Dass die Steuerbehörden des Kantons Obwalden jahrelang nichts unternommen hätten, um die Steuerforderung einzutreiben, reicht zum Nachweis der Willkür nicht aus, weshalb sich das Bundesgericht nicht mit dieser Frage zu befassen hat.
5.
Der Beschwerdeführer macht geltend, das Steuerpfandrecht sei verspätet geltend gemacht worden. Er ist der Auffassung, es sei mit dem Gleichbehandlungsgebot und dem Willkürverbot nicht vereinbar, wenn das Pfandrecht gegenüber einem späteren Eigentümer noch in einem Zeitpunkt geltend gemacht werden könne, in welchem die Steuerforderung gegenüber der Steuerschuldnerin wegen Verjährung bereits erloschen sei.
Das Verwaltungsgericht hat sich im angefochtenen Entscheid eingehend mit der Frage der Verjährung befasst. Es ist dabei davon ausgegangen, dass das Obwaldner Steuergesetz in der hier gültigen Fassung keine Gültigkeitsbeschränkungen für das Steuerpfandrecht vorsieht; das Pfandrecht bleibt daher bis zum Untergang der garantierten Forderung, wie namentlich durch Verjährung, bestehen. Davon ausgehend hat es dargelegt, dass und weshalb die Kapital-/Liquidationsgewinnsteuer gegenüber der Steuerschuldnerin rechtzeitig veranlagt worden und die Bezugsverjährung seither nicht eingetreten ist. Damit setzt sich der Beschwerdeführer nicht auseinander.
6.
Schliesslich rügt der Beschwerdeführer, dass ihm gegenüber nie eine Veranlagungsverfügung ergangen sei, gegen die er sich habe zur Wehr setzen können, worin eine Gehörsverweigerung zu erblicken sei.

Indessen erging gegenüber dem Beschwerdeführer eine Pfandrechtsverfügung, gegen welche Rechtsmittel gegeben waren. Der Beschwerdeführer hat von dieser Möglichkeit auch Gebrauch gemacht. Dabei konnte er auch die Höhe der durch das Pfandrecht sicherzustellenden Summe und insofern der Steuerforderung bestreiten. Die Steuerbehörden haben sich mit dieser Frage befasst und sind nicht etwa davon ausgegangen, die Veranlagung der Steuerschuldnerin sei in Rechtskraft erwachsen und könne im Hinblick auf das Pfandrechtsverfahren nicht mehr in Frage gestellt werden (vgl. zu dieser Problematik Armin Zucker, Das Steuerpfandrecht in den Kantonen, Diss. Zürich 1988, S. 118 ff.). Die Rüge ist daher unbegründet.
7.
Die Beschwerde ist somit abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 153 in Verbindung mit 153a und 156 Abs. 1 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die staatsrechtliche Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 5'000.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Kantonale Steuerverwaltung Obwalden und dem Verwaltungsgericht des Kantons Obwalden schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 30. April 2002
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: