

## Weisung der Finanzdirektion über die Eintragung des gesetzlichen Pfandrechts für Grundsteuern

(vom 4. Januar 2012)

Für die Grundstückgewinnsteuer steht den Gemeinden an den Grundstücken, welche Gegenstand einer steuerpflichtigen Handänderung sind, ein gesetzliches Pfandrecht zu (§ 208 StG i.V.m. § 194 lit. e des Einführungsgesetzes zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch (EG ZGB)). Die gesetzlichen Pfandrechte gehen allen übrigen Pfandrechten vor (§ 196 EG ZGB). Das Grundsteuerpfandrecht entsteht ohne Eintragung im Grundbuch mit der Entstehung der Steuerforderung, d.h. mit der grundsteuerlich massgebenden Handänderung (§ 195 EG ZGB, RB 1993 Nr. 27).

Gemäss § 195 EG ZGB erlischt das Grundsteuerpfandrecht, wenn es nicht innerhalb von drei Jahren nach der Handänderung eingetragen wird. Handelt es sich um eine Handänderung, die keine Eintragung im Grundbuch voraussetzt, so beginnt die Dreijahresfrist mit der Wahrnehmung der Handänderung durch die für die Einschätzung zuständige Steuerbehörde. Letzteres ist der Fall bei jenen zivilrechtlichen Handänderungen, bei denen dem Grundbucheintrag lediglich deklaratorische Bedeutung zukommt (z.B. richterliches Gestaltungsurteil und Enteignung) sowie bei allen wirtschaftlichen Handänderungen (§ 216 Abs. 2 StG). Die Dreijahresfrist gilt auch dann, wenn eine Einschätzung noch gar nicht vorgenommen werden konnte oder vom Steuerpflichtigen angefochten wird oder diesem die Steuer gestundet wird. Die Frist ist eingehalten, wenn die Grundbuchanmeldung des Pfandrechts innert Frist beim zuständigen Grundbuchamt eingegangen ist.

Art. 836 Abs. 2 ZGB in der ab 1. Januar 2012 gültigen Fassung bestimmt sodann Folgendes: Entstehen gesetzliche Pfandrechte im Betrag von über 1000 Franken aufgrund des kantonalen Rechts ohne Eintragung im Grundbuch und werden sie nicht innert vier Monaten nach der Fälligkeit der zugrunde liegenden Forderung, spätestens jedoch innert zwei Jahren seit der Entstehung der Forderung in das Grundbuch eingetragen, so können sie nach Ablauf der Eintragsfrist Dritten, die sich in gutem Glauben auf das Grundbuch verlassen, nicht mehr entgegengehalten werden.

Die Grundstückgewinnsteuerforderung entsteht mit der steuerbaren Handänderung am Grundstück und ist am 90. Tag nach der steuerbaren Handänderung fällig (§ 71 Abs. 1 VO StG, RB 1993 Nr. 27). Für Grundsteuerpfandrechte im Betrag von über 1000 Franken gilt daher, dass wenn sie nicht innert vier Monaten nach Fälligkeit der Grund-

stückgewinnsteuerforderung in das Grundbuch eingetragen werden, sie nach Ablauf dieser Eintragsfrist Dritten, die sich in gutem Glauben auf das Grundbuch verlassen, nicht mehr entgegengehalten werden können. Aus Art. 44 Abs. 3 des Schlusstitels des ZGB folgt als Übergangsbestimmung, dass die vor dem 1. Januar 2012 entstandenen Grundsteuerepfandrechte Dritten, die sich in gutem Glauben auf das Grundbuch verlassen, noch bis zum 31. Dezember 2021 entgegengehalten werden können.

Guter Glaube betreffend Nichtbestehen des gesetzlichen Pfandrechts liegt vor, wenn der jeweiligen Person im massgebenden Zeitpunkt das Bestehen des Pfandrechts weder bekannt war noch bei Anwendung der nötigen Aufmerksamkeit hätte bekannt sein müssen (Art. 3 ZGB, Art. 973 ZGB). Hinsichtlich eines guten Glaubens des Erwerbers oder des Veräusserers eines Grundstücks ist zu bemerken, dass Veräusserer und Erwerber anlässlich der öffentlichen Beurkundung des Grundstückskaufvertrags gemäss § 69 Abs. 1 VO StG von den Notariaten und Grundbuchämtern ausdrücklich auf das Bestehen und die Tragweite des gesetzlichen Pfandrechts für die Grundsteuern aufmerksam gemacht werden. Der Erwerber wird insbesondere darauf hingewiesen, dass das Grundstück allenfalls für Grundsteuern aus früheren Handänderungen haftet. Dem Erwerber wird ferner mitgeteilt, dass er beim Gemeindesteuernamt Auskunft über die noch nicht veranlagten und noch nicht bezahlten Grundsteuern verlangen kann (§ 69 Abs. 2 VO StG). Damit das Grundpfandrecht jedoch auch gegenüber gutgläubigen Erwerbenden oder sonstigen gutgläubigen Dritten gelten gemacht werden kann, muss die Eintragsfrist von vier Monaten nach Fälligkeit der Grundsteuerforderung gemäss Art. 836 Abs. 2 ZGB eingehalten werden.

- 4 Legitimiert zur Anmeldung des Grundsteuerepfandrechts beim Grundbuchamt ist das Gemeindesteuernamt. Die Anmeldung hat schriftlich zu erfolgen (Art. 48 der ab 1. Januar 2012 gültigen Grundbuchverordnung, GBV). Soweit der Kanton für das entsprechende Grundbuchamt den elektronischen Geschäftsverkehr zugelassen hat, kann die Anmeldung in elektronischer Form gemäss Art. 39 ff. GBV erfolgen (vgl. Art. 3 GBV). Die Anmeldung hat folgende Angaben zu enthalten (Art. 794 und 797 f. ZGB; Art. 101 Abs. 2 GBV):

- Begehren um Eintragung eines gesetzlichen Grundpfandrechts im Sinne von § 194 lit. e EG ZGB;
- Bezeichnung des Pfandobjektes (Grundstück, auf dem das Pfandrecht eingetragen werden soll);
- Pfandeigentümer;
- Pfandsumme und allfällige Zinsen mit Zinsfuss;

- Datum der Handänderung resp. Zeitpunkt der Kenntnisnahme durch die zuständige Steuerbehörde von denjenigen Handänderungen, bei denen dem Grundbucheintrag lediglich deklaratorische Bedeutung zukommt, sowie von den wirtschaftlichen Handänderungen (§ 216 Abs. 2 StG);
- Steuergläubiger;
- Steuerschuldner.

Ein allfällig vorliegender Steuerentscheid soll der Anmeldung zur Dokumentation über die Pfandschuld beigelegt werden. Das Vorliegen einer Einschätzungsanzeige ist allerdings keine Bedingung für die Anmeldung des Steuerpfandrechts. Fehlt es im Zeitpunkt der Anmeldung an einer grundpfändlich sicherzustellenden Steuerforderung, so ist der mutmassliche Steuerbetrag vom Gemeindesteuernamt vorgängig provisorisch zu ermitteln, weil bei der Eintragung des Grundpfandes stets ein bestimmter Höchstbetrag anzugeben ist (Art. 794 ZGB). Der einmal im Grundbuch eingetragene Betrag der Forderung kann nach Ablauf der dreijährigen Frist nur mehr reduziert werden. Eine spätere Heraufsetzung des Betrages ist nur noch möglich, sofern die dreijährige Eintragsfrist noch nicht abgelaufen ist.

Gemäss § 68 VO StG umfasst die Pfandschuld des Pfandrechts neben der Grundsteuerforderung und einer allfälligen Nachsteuer auch die Zinsen gemäss § 71 VO StG. Die Betreuungskosten und die Kosten für die Eintragung im Grundbuch gehören mangels gesetzlicher Grundlage im kantonalen Recht nicht zum Umfang der Pfandschuld.

Wenn vor Ablauf der Eintragsfrist der Konkurs über den Pfandeiigentümer eröffnet wird, genügt es, wenn das Gemeindesteuernamt anstelle der Grundbuchanmeldung das gesetzliche Grundsteuerpfandrecht beim Konkursamt zur Aufnahme in das Lastenverzeichnis anmeldet. Der Anmeldung beim Konkursamt kommt die gleiche rechtliche Bedeutung wie der Grundbuchanmeldung zu, doch können so die Grundbuchgebühren eingespart werden. Die Anmeldung zur Aufnahme des gesetzlichen Pfandrechts in das Lastenverzeichnis hat aber ebenfalls innert der dreijährigen Eintragsfrist, die auch nach der Konkursöffnung nicht stillsteht, zu erfolgen. Erfolgt eine Einstellung des Konkursverfahrens mangels Aktiven im Sinne von Art. 230 SchKG oder muss damit gerechnet werden, so ist Eintragung des gesetzlichen Pfandrechts beim zuständigen Grundbuchamt anzumelden. Damit wird — vor allem wenn das Ende der Dreijahresfrist droht — das Risiko vermieden, dass das Pfandrecht infolge Fristablauf dahinfällt.

- 8 Bei der Zwangsverwertung von Grundstücken in der Betreibung auf Pfandverwertung und im Konkursverfahren ist es aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bundesrechtswidrig, wenn die Grundstückgewinnsteuer in den Steigerungsbedingungen bei den Forderungen aufgeführt wird, die dem Ersteigerer ohne Anrechnung am Zuschlagspreis zu überbinden sind (BGE 122 III 246, BGE 120 III 153). Die Grundstückgewinnsteuer, die erst mit dem Zuschlag entsteht, erweist sich als Masseverbindlichkeit, die vom Bruttoerlös abzuziehen und zu bezahlen ist, bevor der Nettoerlös an die Gläubiger verteilt wird. Aufgrund dieser Rechtsprechung ist das Gemeindesteueramt legitimiert, Massnahmen zu ergreifen, damit die Grundstückgewinnsteuer in den Verteilungsplan aufgenommen und an das Gemeindesteueramt überwiesen werden kann, bevor der Netto-Steigerungserlös an die Gläubiger ausbezahlt wird. Gegebenenfalls kann das Gemeindesteueramt Beanstandungen gegen den Verteilungsplan innert Frist mit einer Beschwerde bei der zuständigen Aufsichtsbehörde für Schuldbetreibung und Konkurs (Bezirksgericht) anfechten.
- 9 Diese Weisung ersetzt die Weisung vom 28. Januar 1999 und gilt ab Kalenderjahr 2012.

Zürich, den 4. Januar 2012

Finanzdirektion  
Dr. Ursula Gut-Winterberger,  
Regierungspräsidentin