

3. Kammer

URTEIL

vom 17. November 2003

in der verwaltungsrechtlichen Streitsache

betreffend Steuerpfandrecht

1. Gemäss Handänderungsanzeige vom 4. Dezember 1997 verkaufte die Baugesellschaft ..., bestehend aus der ... AG und der ..., am 3. Dezember 1997 die Stockwerkeigentumseinheit Nr. 52'855 zum Preis von Fr. 420'000.-- an ... Mit Verfügungen vom 18. März 1999 bzw. vom 11. Oktober 1999 veranlagte die Steuerverwaltung die ... AG bzw. die ... für die Steuerperiode 1997 nach Ermessen. Während die von der ... AG erhobene Einsprache abgewiesen wurde, erwuchs die Veranlagung der ... unangefochten in Rechtskraft. Mit Pfandrechtsverfügung vom 22. Februar 2000 machte die Steuerverwaltung auf der im Eigentum von ... stehenden Stockwerkeigentumseinheit das gesetzliche Pfandrecht für die von den beiden Gesellschaften geschuldete kantonale Wertzuwachssteuer geltend. Mit Entscheid vom 5. Mai 2003 wies die Steuerverwaltung die von ... dagegen erhobene Einsprache ab, da im Falle einer Ermessenstaxation auch vom Pfandeigentümer nur noch der Vorwurf der Willkür erhoben werden könne, die vorliegend in Frage stehenden Veranlagungsverfügungen aber keineswegs willkürlich seien.
2. Dagegen erhob ... am 6. Juni 2003 Rekurs an das Verwaltungsgericht mit den Anträgen, die Pfandrechtsverfügung vom 22. Februar 2000 als nichtig zu erklären; eventualiter sei sie aufzuheben und das Grundbuchamt ... sei anzuweisen, das auf StWE-Grundstück Nr. 52'855 des Grundbuches von ... eingetragene gesetzliche Steuerpfandrecht zu löschen; subeventuell sei der Einspracheentscheid aufzuheben und dem Rekurrenten sei zu ermöglichen, im Einspracheverfahren die Ermessenstaxation mit voller Kognition und nicht

nur mit der Rüge der Willkür anzufechten. Die Eröffnung der Ermessenstaxation vom 11. Oktober 1999 sei an die ... erfolgt, obschon der Konkurs von deren Rechtsnachfolgerin ... AG am 30. Juni 1999 mangels Aktiven eingestellt worden sei und sie infolgedessen von Amtes wegen (Art. 66 Abs. 2 HRegV) am 30. September hätte gelöscht werden müssen. Die Pfandrechtsverfügung sei ungenügend begründet. Der Pfandeigentümer sei in die Rechtsposition des Steuerschuldners treten zu lassen, wie sie vor Erlass der Ermessenstaxation bestand. Die Ermessenstaxation sei inhaltlich willkürlich erfolgt.

3. Die Steuerverwaltung beantragte in ihrer Vernehmlassung die Abweisung des Rekurses. Die Pfandrechtsverfügungen seien nicht nichtig, da die Gesellschaft nach der Einstellung des Konkurses zu Liquidationszwecken weiter bestanden habe. Die Zustellung sei korrekt erfolgt. Das Vorgehen der Steuerverwaltung sei auch im Übrigen nicht zu beanstanden.
4. In einem zweiten Schriftenwechsel erhielten die Parteien Gelegenheit, ihre Argumentation zu ergänzen und zu vertiefen. Auf Verlangen des Instruktionsrichters stellte die Steuerverwaltung dem Gericht eine Aktennotiz zum Ablauf des Vortrittes vom 14. März 2000 zu, zu welcher der Rekurrent Stellung nehmen konnte.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien in den Rechtsschriften wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1. a) Der Rekurrent macht hinsichtlich der ... geltend, die Zustellung der Veranlagungsverfügung sei an eine nach der Einstellung des Konkurs- bzw. Liquidationsverfahrens untergegangene Gesellschaft erfolgt und damit nichtig. Unbeachtlich sei, dass die Gesellschaft erst am 6. Dezember 1999 im Handelsregister gelöscht worden sei, da der Löschung bloss deklaratorischer Charakter zukomme. Dies habe auch die Nichtigkeit der

Pfandrechtsverfügung zur Folge. Die Veranlagungsverfügung sei zudem unter falscher Bezeichnung am falschen Domizil zugestellt worden.

- b) Zutreffend an dieser Ansicht ist, dass die Löschung der Gesellschaft lediglich deklaratorische Bedeutung hat. Die AG verliert ihre Rechtspersönlichkeit nicht durch die Löschung, sondern dann, wenn die Liquidationshandlungen beendet sind. Einerseits verliert daher eine vollständig liquidierte Gesellschaft ihre Rechtspersönlichkeit auch, wenn die Löschung unterlassen wird. Andererseits kann eine AG trotz Löschung weiterexistieren, wenn noch Aktiven vorhanden sind (Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, § 56 Rz 152). Da die Gesellschaft in der Liquidationsphase ihre Rechtspersönlichkeit noch nicht verloren hat, kann sie auch dann noch betrieben werden, wenn über sie das Konkursverfahren mangels Aktiven eingestellt worden ist (vgl. OGer. ZH, BISchK 1996, 145 ff.). Praktische Wirkung entfaltet die Löschung jedoch deshalb, weil die gelöschte Gesellschaft nicht mehr nach aussen auftreten kann: Sie kann nicht klagen oder betreiben und ebenso wenig beklagt oder betrieben werden. Zur Abwicklung von nicht liquidierten Rechtsverhältnissen kann daher die Wiedereintragung erforderlich sein (Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, a.a.O, § 56 Rz 153), der aber auch nur deklaratorische Wirkung zukommt. Mit der Wiedereintragung erlangt die Gesellschaft ihre Handlungsfähigkeit wieder. Die Organe können ihre Tätigkeit wieder aufnehmen, und Gläubiger können ihre Forderungen gegen die Gesellschaft geltend machen (Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, a.a.O, § 56 Rz 158). Das bedeutet auch, dass die Gesellschaft Adressatin von Veranlagungsverfügungen sein kann. Gemäss Art. 66 Abs. 2 HRegV erfolgt bei Einstellung des Konkursverfahrens mangels Aktiven (grundsätzlich) die Löschung einer Gesellschaft, wenn nicht innert drei Monaten nach der Publikation der Eintragung der Einstellung gegen die Löschung begründeter Einspruch erhoben wird; nach durchgeführter Liquidation ist die Löschung unter allen Umständen vorzunehmen. Vorliegend ist die Löschung der Gesellschaft nicht entsprechend dieser Vorschrift drei Monate nach Einstellung des Konkurses am 30. Juni 1999, sondern erst am 9. Dezember 1999 erfolgt. Die Steuerverwaltung konnte daher ihre Steuerforderungen mit

der Veranlagungsverfügung geltend machen, ohne dass sie das Verfahren um Wiedereintragung zu beschreiten brauchte. Es genügte, dass sie über eine noch nicht liquidierte Forderung verfügte und die Gesellschaft insofern noch nicht liquidiert war und demnach im Sinne des vorher Gesagten noch handlungsfähig war. Die Veranlagungsverfügung erweist sich demnach nicht als nichtig und demzufolge ebenso wenig die Pfandrechtsverfügung.

- c) Der Rekurrent ist weiter der Ansicht, die Steuerschuldnerin sei in der Pfandrechtsverfügung falsch bezeichnet und die Ermessenstaxation an die falsche Firma eröffnet worden, weshalb es sich frage, ob die Ermessenstaxation überhaupt rechtsgültig eröffnet worden sei. Dieser Standpunkt ist überspitzt formalistisch. Vorliegend wurde die fragliche Ermessenstaxation gestützt auf den massgebenden Handelsregisterauszug an die Adresse des einzigen, einzelunterschriftsberechtigten Organs der ... AG (frühere ...) zugestellt. Dass dabei die - während der massgebenden Steuerperiode (1997) noch geltende - frühere Firmenbezeichnung verwendet wurde, vermag der Steuerverwaltung ebenso wenig zu schaden wie der Umstand, dass die Eröffnung nicht am Domizil der Gesellschaft, sondern an die Adresse eines Organes erfolgte, ist es doch völlig klar, dass die Veranlagungsverfügung der materiell richtigen Steuerschuldnerin zugestellt wurde und dass sie von einem für die Gesellschaft handlungsberechtigten Organ entgegengenommen wurde.
2. Gemäss Art. 133 Abs. 4 EGzZGB unterliegt die Pfandrechtsverfügung den gleichen Einsprache- und Anfechtungsmöglichkeiten wie die gesicherte Forderung. Die Pfandeigentümer sind somit im Pfandrechtsverfahren grundsätzlich berechtigt, nebst der Pfandsumme auch den Bestand und Umfang der an den Steuerschuldner ergangenen und durch das Pfandrecht gesicherten Forderung erneut in Frage zu stellen. Das Verwaltungsgericht hat in seiner bisherigen Rechtsprechung daraus gefolgert, der Rechtsschutz des Pfandeigentümers entspreche somit jenem des Steuerschuldners (vgl. PVG 1998 Nr. 36; VGE 46/95). Deshalb könne eine Pfandrechtsverfügung, welche auf einer vom Steuerpflichtigen verschuldeten Ermessenstaxation beruhe, auch vom Pfandeigentümer nur mit dem Vorwurf der Willkür und nur

aufgrund der Aktenlage angefochten werden, wie sie im Zeitpunkt der Ermessenstaxation bestanden habe. Daran lässt sich nicht länger festhalten. Kennzeichnend für das Pfandrechtsverfahren ist, dass der Pfandeigentümer dazu verpflichtet wird, für eine fremde Schuld zu haften. Dies kann jedoch nicht zugleich bedeuten, dass er auch für das Verschulden eines Dritten einzustehen hat. Das Rechtsgleichheitsgebot verlangt nicht nur, dass Gleiches gleich, sondern auch, dass Ungleiches ungleich behandelt wird. Darauf läuft es aber hinaus, wenn der Pfandeigentümer, dem ja kein unkorrektes Verhalten vorgeworfen werden kann, den gleichen Einschränkungen unterworfen wird wie der Steuerpflichtige, der seine Pflichten im Veranlagungsverfahren vernachlässigt hat. Es lässt sich mit dem Rechtsgleichheitsgebot nicht vereinbaren, den Pfandeigentümer für Verfahrensfehler oder gar dolosen Willen des Steuerpflichtigen einstehen zu lassen. Dadurch würde der Dritteigentümer aber auch in seinem Anspruch auf das rechtliche Gehör in verfassungswidriger Weise eingeschränkt. Die Gehörsgarantie ist ein verfassungsmässig geschütztes Individualrecht, hat also den Charakter eines eigenständigen Grundrechtes (vgl. Albertini, Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren des modernen Staates, Bern 2000, S. 48 und 139). Das rechtliche Gehör bildet ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht am Verfahren, ein Instrument zur Wahrung der Subjektstellung im Verfahren (Albertini, a.a.O., S.72). Teilgehalte der Gehörsgarantie sind u.a. der Anspruch auf Akteneinsicht und auf Mitwirkung am Beweisverfahren. Letzterer umfasst die Teilansprüche, Beweisanträge zu stellen, Beweismittel einzureichen, an den Beweiserhebungen teilzunehmen und sich zum Ergebnis des Beweisverfahrens zu äussern (vgl. Hotz, St. Galler Kommentar zu Art. 29 BV Rz 33). Durch die bisher verfolgte Praxis mit Kognitionseinschränkung und damit verbundenem Novenverbot wird nun das Individualrecht des Pfandeigentümers auf rechtliches Gehör in sachlich nicht vertretbarer Weise verletzt, gibt es doch keinen Grund, die Gehörsgarantie einer Person wegen des Fehlverhaltens eines Dritten einzuschränken. Die verfassungskonforme Interpretation von Art. 133 Abs. 4 EGzZGB gebietet es daher, diese Bestimmung so anzuwenden, dass dem Pfandeigentümer die gleichen Einsprache- und Anfechtungsmöglichkeiten

wie dem korrekten Steuerpflichtigen eingeräumt werden. Das Pfandrechtsverfahren wird insoweit zu einem zweiten Veranlagungsverfahren, wobei sich die Wirkungen einer allfälligen Änderung der ursprünglichen Veranlagungsverfügung indessen nicht auf den Steuerschuldner erstrecken, sondern sich auf die Pfandhaft beschränken. Insoweit ist dem Pfandeigentümer damit volle Akteneinsicht zu gewähren; er kann neue Beweismittel einreichen, die Erhebung von Beweisen beantragen und dazu Stellung nehmen. Schliesslich ist die Veranlagung von der Steuerverwaltung auf ihre materielle Richtigkeit und nicht nur auf offensichtliche Unrichtigkeit bzw. Willkür hin zu überprüfen. Das führt dazu, den angefochtenen Einspracheentscheid ohne materielle Prüfung aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen, damit sie im Sinne des Gesagten verfähre.

3. Der vorliegende Fall war, da er die Steuerperiode 1997 betraf, noch aufgrund des Steuergesetzes in seiner bis zum 31. Dezember 2000 geltenden Fassung zu entscheiden. Die Parteien sind darauf hinzuweisen, dass das Verwaltungsgericht seine Praxis bei der Anfechtbarkeit von Ermessenstaxationen für das Steuergesetz in seiner harmonisierten Fassung in zwei jüngsten Entscheiden (VGU A 03 98 und A 03 85) ebenfalls geändert hat. Zusammenfassend hat das Gericht dort festgehalten, dass sowohl nach dem Wortlaut von Art. 48 Abs. 2 StHG und Art. 137 Abs. 4 StG als auch nach völlig einhelliger Lehre und Rechtsprechung zu Art. 132 DBG der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit bzw. der Willkür einer Ermessenseinschätzung durch das Einreichen bzw. Anbieten neuer Beweismittel und das Nachholen versäumter Verfahrenspflichten erbracht werden kann. Könnte der Sachverhalt in der behördlichen Untersuchung beweismässig ermittelt werden und liessen sich gestützt darauf die Steuerfaktoren einwandfrei feststellen, sei die angefochtene Ermessensveranlagung demnach durch eine ordentliche Veranlagung zu ersetzen.

4. Bei diesem Ausgang gehen die Verfahrenskosten zulasten des Kantons Graubünden, welcher den anwaltlich vertretenen Rekurrenten überdies angemessen aussergerichtlich zu entschädigen hat.

Demnach erkennt das Gericht:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen, der angefochtene Einspracheentscheid aufgehoben und die Sache an die Vorinstanz zurückgewiesen, damit sie im Sinne der Erwägungen verfare und einen neuen Entscheid fälle.

2. Die Gerichtskosten, bestehend

- aus einer Staatsgebühr von	Fr. 1'500.--
- und den Kanzleiauslagen von	Fr. 153.--
zusammen	<u>Fr. 1'653.--</u>

gehen zulasten des Kantons Graubünden (Steuerverwaltung) und sind innert 30 Tagen seit Zustellung dieses Entscheides an die Finanzverwaltung des Kantons Graubünden, Chur, zu bezahlen.

3. Der Kanton Graubünden entschädigt ... aussergerichtlich mit Fr. 2'000.--.