

# URTEIL

vom 19. September 2006

in der verwaltungsrechtlichen Streitsache

betreffend Schenkungssteuer

1. ... war Eigentümerin der in ... gelegenen Stockwerkeinheit Hauptbuchblatt 52'185 (5-Zimmerwohnung). Mit Vertrag vom 13. August 1993 trat sie diese unter Rückbehalt der lebenslänglichen und unentgeltlichen Nutzniessung im Sinne von Art. 745 ff. ZGB an ihren Sohn ... auf Rechnung künftiger Erbschaft ab. Mit Vertrag vom 3. November 2000 übertrug ... die erwähnte, mit der Nutzniessung belastete Wohnung auf seine Ehefrau ... Am 2. Dezember 2004 verzichtete ... zu Gunsten ihrer Schwiegertochter ... ohne irgendwelche Gegenleistung auf die ihr zustehende Nutzniessung. Darin erblickte die kantonale Steuerverwaltung eine steuerpflichtige Schenkung der Schwiegermutter an die Schwiegertochter. Der Wert der Schenkung wurde auf netto Fr. 222'800.-- festgesetzt. Die entsprechende kantonale Veranlagungsverfügung vom 21. Juli 2005 blieb unangefochten. Das Gemeindesteueramt St. Moritz qualifizierte den beschriebenen Vorgang ebenfalls als steuerpflichtige Schenkung. Vom kantonal veranlagten Schenkungsbetrag von Fr. 222'800.-- zog das Gemeindesteueramt die kantonale Schenkungssteuer von Fr. 11'140.-- ab und ermittelte auf diese Weise einen steuerpflichtigen Betrag von Fr. 211'660.--. Unter Anwendung des für eine Schwiegertochter massgebenden Steuersatzes von 10% (Art. 3 Ziff. 4 des Erbschaftsgesetzes der Gemeinde ... vom 14. Januar 1898, ErbG) veranlagte das Gemeindesteueramt mit Verfügung vom 26. Oktober 2005 eine Schenkungssteuer von Fr. 21'166.--. Die dagegen erhobene Einsprache wies der Gemeindevorstand mit Entscheid vom 6. April 2006 ab.

2. Dagegen erhob ... am 10. Mai 2006 Rekurs an das Verwaltungsgericht mit dem Antrag, den angefochtenen Einspracheentscheid und die Veranlagungsverfügung aufzuheben. Die Rekurrentin macht zusammengefasst geltend, das kommunale Erbschaftssteuergesetz biete keine genügende gesetzliche Grundlage, um den Verzicht auf die Nutzniessung als Schenkung zu besteuern. Vielmehr gehe es in diesem Gesetz immer nur um Zuwendungen, die von Todes wegen oder sonst wie den Nachlass betreffend ausgerichtet würden. Überdies sei das Gesetz nie von der Regierung genehmigt worden und deshalb nicht anwendbar.
3. Die Gemeinde ... beantragte in ihrer Vernehmlassung die Abweisung des Rekurses. Eine vernünftige Auslegung des Gesetzes nach seinem Sinn ergebe durchaus die Steuerbarkeit des Verzichtes auf das Nutzniessungsrecht als Schenkung. Eine Genehmigung des Steuergesetzes sei bei seinem Erlass nicht notwendig gewesen.
4. In einem zweiten Schriftenwechsel hielten die Parteien an ihren Standpunkten fest, ohne wesentliche neue Argumente vorzubringen.

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

#### **Das Gericht zieht in Erwägung:**

1. Zu beurteilen ist vorliegend einzig, ob das Erbschaftsgesetz der Gemeinde eine genügende gesetzliche Grundlage für die Erhebung der umstrittenen Schenkungssteuer bietet. Dazu sind zunächst einige grundsätzliche Ausführungen zur Auslegung und zum Legalitätsprinzip im Steuerecht zu machen.
2. a) Das Gesetz ist in erster Linie aus sich selbst heraus, d.h. nach Wortlaut, systematischer Stellung, Sinn und Zweck und den ihm zugrunde liegenden Wertungen, aber auch nach der Entstehungsgeschichte auszulegen (BGE

123 II 9 E. 2,464 E. 3a; 124 II 241 E. 3,265 E. 3a). Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut; doch kann dieser allein nicht massgebend sein. Vom Wortlaut kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (BGE 124 II 265 E. 3a, mit Hinweisen). Die allgemeinen, aus Art. 1 ZGB abgeleiteten Auslegungsregeln sind auch für das Steuerrecht massgebend (Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 8. A., 5. 155 ff.).

- b) Für die Erhebung von Steuern gilt nach Art. 127 Abs. 1 der Bundesverfassung (BV) sowie nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung, dass die wesentlichen Elemente der Abgabe, der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer sowie die Grundsätze ihrer Bemessung in einem formellen Gesetz selbst enthalten sein müssen. Steuersubjekt, -objekt, -bemessung und -mass müssen sich somit wenigstens in den Grundzügen aus dem Gesetz ergeben (vgl. BGE 129 I 346, 128 I 317; Widmer, Das Legalitätsprinzip im Abgaberecht, Zürich 1988, S. 97; Imboden/Krähenmann, Schweiz. Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband Nr. 113). Im Kanton Graubünden wird für die Gemeindesteuern in Art. 42 Gemeindegesetz (GG; BR 175.050) festgehalten, dass Steuern nur aufgrund allgemeinverbindlicher Erlasse erhoben werden dürfen, welche die Steuerpflicht sowie Gegenstand und Mass der Steuern regeln. Aus diesem Gesetzesvorbehalt leiten die Rechtsprechung des Bundesgerichtes sowie die massgebende Lehre das Erfordernis der Tatbestandsbestimmtheit ab. Das Bundesgericht hat dazu im wegleitenden BGE 109 Ia 283 ausgeführt:

"Darüber hinaus steht das Bestimmtheitserfordernis in einem engen Zusammenhang mit dem Gesetzesvorbehalt: Soll der Gesetzesvorbehalt eine möglichst wirksame rechtsstaatliche Schranke bilden, so muss verlangt werden, dass die belastende, in ein Individualrecht eingreifende Norm einen optimalen Grad der Bestimmtheit aufweist und nicht unnötig wesentliche Wertungen der Gesetzesanwendung überlässt. Die Forderung nach

Bestimmtheit verwirklicht erst eigentlich den Grundsatz des Gesetzesvorbehalts."

Nach dem gleichen Urteil ist dieses Bestimmtheitsgebot freilich nicht in absoluter Weise zu verstehen. Vor allem die Komplexität der im Einzelfall erforderlichen Entscheidung, die Notwendigkeit einer erst bei der Konkretisierung möglichen Wahl, die nicht abstrakt erfassbare Vielfalt der zu ordnenden Sachverhalte und das Bedürfnis nach einer sachgerechten Entscheidung im Einzelfall rechtfertigten durchaus eine gewisse Unbestimmtheit der Normen (BGE 109 Ia 284; ASA 60, S. 6). In einem anderen Fall (ASA 58 S. 695 f.; ASA 60, S. 6) leitete das Bundesgericht dieselben Anforderungen aus dem Grundsatz der Rechtssicherheit ab, ohne auf das Legalitätsprinzip ausdrücklich Bezug zu nehmen:

"Die Rechtssicherheit ist im Rechtsstaat von grosser Bedeutung. Sie erfordert unter anderem Voraussehbarkeit, Berechenbarkeit und Verlässlichkeit des Rechts... Für das Steuerrecht bedeutet dies, dass es möglich sein soll, das Steuerobjekt inhaltlich und umfänglich in genügendem Masse zu bestimmen, damit der Steuerpflichtige die Steuerlast, die auf ihn zukommt, auch einigermaßen abschätzen und berechnen kann... Indessen lassen sich auch bei sorgfältigster gesetzgeberischer Arbeit Auslegungsschwierigkeiten nicht vermeiden. Daher bietet auch das beste Steuergesetz keine absolute Rechtssicherheit im Sinne der Voraussehbarkeit und Berechenbarkeit".

3. Die für die Beurteilung des Falles massgebenden Normen des Erbschaftsgesetzes haben folgenden Wortlaut:

"Art.1

Der Erbschaftssteuer sind unterworfen:

1. Die Hinterlassenschaft hiesiger Bürger und Einwohner mit Ausnahme desjenigen Teils der Erbschaft, welcher in Grundstücken und Gebäulichkeiten besteht, die ausser Gemeindegebiet liegen und nachweisbar schon auswärts mit einer Erbschaftssteuer belegt sind.

2. Das Vermögen, welches hiesigen Einwohnern von auswärts zufällt, insofern dafür nicht schon am Domizil des Erblassers eine Erbschaftssteuer entrichtet worden ist.
3. Die auf Gemeindegebiet liegenden Grundstücke und Gebäulichkeiten auswärts verstorbener Personen.
4. Schenkungen und Vermächtnisse jeder Art, welche von hiesigen Bürgern und Einwohnern herrühren.

#### Art.2

Von dieser Steuer sind befreit:

(1.)

2. Beträge von Erbschaften, Vermächtnissen und Schenkungen, welche für die einzelnen Empfänger Fr. 500.-- und, wenn es Vermächtnisse und Schenkungen zu Gunsten von Angestellten, Bediensteten und Taufpaten des Testators oder Schenkers betrifft, Fr. 1000.-- nicht übersteigen.

#### Art.5

Schenkungen, welche zu Lebzeiten eines Erblassers an erbberechtigte und nach gegenwärtigem Gesetz erbschaftssteuerpflichtige Verwandte oder an dritte, ebenfalls zur Zahlung der Erbschaftssteuer pflichtige Personen gemacht werden, sind den Vermächtnissen gleich zu achten und unterliegen der Steuer nach Massgabe von Art. 3. Periodische Unterstützungen und Erziehungskosten fallen dabei ausser Betracht."

4. Die Rekurrentin ist der Ansicht, dass im Erbschaftsgesetz der Begriff der Schenkung systematisch sowie dem Sinn und Zweck entsprechend nur diejenigen Zuwendungen meinen könne, die von Todes wegen oder sonst wie den Nachlass betreffend ausgerichtet würden. Dieser Auslegung steht schon der Wortlaut der oben zitierten Bestimmungen entgegen. So wird in Art. 1 Ziff. 4 uneingeschränkt von Schenkungen und nicht etwa von Schenkungen auf den Todesfall hin gesprochen. In Art. 2 Ziff. 2 wird nicht nur für Erbschaften und Vermächtnisse, sondern ausdrücklich auch für Schenkungen des Schenkers an Angestellte oder Taufpaten ein Freibetrag eingeführt. Schliesslich ist in Art. 5 von Schenkungen zu Lebzeiten auch an dritte Personen die Rede, allerdings mit der Einschränkung, dass diese im Erbfall ebenfalls zur Zahlung der Erbschaftssteuer verpflichtet wären. Auf Letzteres wird noch zurückzukommen sein. Vorab ist aber festzuhalten, dass vom Gesetzeswortlaut her grundsätzlich jede Art der Schenkung, die über den

Freibeträgen liegt, von einer Schenkungssteuer erfasst wird. Dies entspricht auch dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelungen. Dabei ist zu beachten, dass Steuerobjekt sowohl bei der Erbschaftssteuer als auch bei der Schenkungssteuer nicht der unentgeltliche Vermögensübergang als solcher, sondern vielmehr die Bereicherung des Empfängers ist. Steuerobjekt ist also der durch Erbschaft oder Schenkung bewirkte Nettovermögenszugang beim Empfänger. Sinn und Zweck beider Steuerarten ist es somit, den Vermögenszuwachs beim Bedachten bzw. Beschenkten zu besteuern. Da solche Vermögenszugänge allgemein von der Einkommenssteuer befreit sind (vgl. z.B. Art. 30 lit. a des kantonalen Steuergesetzes und Art. 7 Abs. 4 lit. a des Steuerharmonisierungsgesetzes), wäre es mit den Grundsätzen der allgemeinen und gleichen Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht vereinbar, wenn ein unentgeltlicher Vermögenszugang je nachdem, ob er aus einer Erbschaft oder einer Schenkung herrührt, im einen Fall mit einer Spezialsteuer besteuert würde und im anderen nicht. Die vom Wortlaut der massgebenden Bestimmungen gedeckte Auslegung, dass auch Schenkungen der Steuer unterworfen sind, wird vom Sinn und Zweck des Gesetzes geradezu gefordert, zumal sie auch in Einklang mit den verfassungsrechtlichen Grundsätzen steht. Die fraglichen Vorschriften verstossen auch nicht gegen das Bestimmtheitsgebot, da für jedermann klar ersichtlich ist, dass eben durch Schenkungen bewirkte Vermögenszuwächse zu den Ansätzen der Erbschaftssteuer besteuert werden sollen.

5. a) Die Rekurrentin bestreitet sinngemäss auch die Steuerhoheit der Gemeinde, da sie weder Bürgerin noch Einwohnerin sei und die Zuwendung auch kein auf Gemeindegebiet gelegenes Grundstück betreffe. Der Verzicht auf eine Nutzniessung könne nämlich nicht unter den Begriff des Grundstückes subsumiert werden.
- b) In Art. 1 des ErbG hat der Gesetzgeber neben der Festlegung der Steuerpflicht versucht, verschiedene Steuerhoheiten gegeneinander abzugrenzen, wenn darin die Besteuerung "hiesiger Bürger und Einwohner" oder von "auf dem Gemeindegebiet liegender Grundstücke und

Gebäulichkeiten auswärts verstorbener Einwohner" geregelt wird. Es handelt sich somit um Kollisionsnormen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Als Kollisionsnorm in diesem Sinne ist aber auch Art. 5 insoweit zu verstehen, als auf die Erbschaftssteuerpflicht nach Art. 1 verwiesen wird. Es geht dort also nicht darum, nur Schenkungen, die im Zusammenhang mit Nachlässen stehen, der Steuer zu unterstellen - was wie gesehen nicht mit Sinn und Zweck des Gesetzes und Verfassungsgrundsätzen vereinbar wäre -, sondern um die Abgrenzung der diesbezüglichen kommunalen Steuerhoheit.

6. a) Unter Doppelbesteuerung wird kurz die Kollision mehrerer gleichrangiger Steuerhoheiten bei ein und derselben Person verstanden (Höhn/ Mäusli, Interkantonaies Steuerrecht, 4.A., S. 4). Im interkantonalen Verhältnis besteht das Doppelbesteuerungsverbot gestützt auf Art. 127 Abs. 3 BV (früher Art. 46 Abs. 2 aBV) und der dazu vom Bundesgericht entwickelten Rechtsprechung als verfassungsmässiges Recht (Höhn/ Mäusli, a.a.O., S. 10f.). Eine interkommunale Doppelbesteuerung liegt vor, wenn zwei oder mehrere Gemeinden des gleichen Kantons bei der gleichen Person die Steuerhoheit für das gleiche Objekt beanspruchen (vgl. Höhn/Mäusli, a.a.O., S. 7). Letzteres zu regeln ist grundsätzlich Sache der Kantone. Sie sind daher frei, zu entscheiden, ob und wie sie die kommunalen Steuerhoheiten gegeneinander abgrenzen wollen. Eine bundesrechtliche Schranke ergibt sich freilich aus dem Grundsatz der Rechtsgleichheit, wonach jede sachlich nicht gerechtfertigte Unterscheidung in der Steuererhebung ausgeschlossen ist. Aus dem Willkürverbot lässt sich ableiten, dass eine kantonalrechtliche Vorschrift, die im interkommunalen Verhältnis zu einer offensichtlichen Doppelbesteuerung führt und allgemein anerkannten Besteuerungsgrundsätzen widerspricht, wegen Verletzung des Rechtsgleichheitsgebotes aufgehoben werden muss (Reimann, Zuppinger, Schärer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, IV, Bern 1966, N. 2 zu Art. 139).
- b) Der Kanton Graubünden hat bislang keine ausdrücklichen gesetzlichen Bestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im interkommunalen Verhältnis erlassen. Die Gerichtspraxis leitete das Verbot der

Doppelbesteuerung in diesem Bereich direkt aus Art. 40 Abs. 5 KV ab, welcher besagt, dass die Erhebung von Gemeindesteuern nach billigen und gerechten Grundsätzen zulässig ist; eine Schranke, die sich, wie erwähnt, bereits aus dem Willkürverbot ergibt. Die auf den 1. Januar 2004 in Kraft tretende neue Kantonsverfassung enthält in Art. 95 Abs. 3 nunmehr ein ausdrückliches Verbot der interkommunalen Doppelbesteuerung. Andere Kantone, zum Beispiel Zürich, haben in ihren Steuergesetzen die bundesrechtlichen Kollisionsnormen zum Doppelbesteuerungsverbot durch Verweisung als anwendbar erklärt. Der Kanton Graubünden hält sich in der Praxis ebenfalls weitgehend an die bundesrechtlichen Kollisionsnormen zum Doppelbesteuerungsverbot. Das Verwaltungsgericht hat den Grundsatz aufgestellt, dass diese Normen auch interkommunal anzuwenden sind, es sei denn, es bestehe aufgrund besonderer Verhältnisse hinreichender Anlass zu einem Abweichen von diesen Grundsätzen (PVG 1978 Nr. 78, 1987 Nr. 59, 1995 Nr. 56). Da der Gesetzgeber - wie bereits erwähnt - keine Kollisionsnormen erlassen hat und dies im Übrigen auch durch die neue Kantonsverfassung nicht vorgesehen wird, ist das interkommunale wie auch das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht - abgesehen von den im vorliegenden Zusammenhang nicht interessierenden Ausnahmen im Steuerharmonisierungsgesetz - ausschliesslich Richterrecht (Höhn/Mäusli, a.a.O., S. 13; Vallender/Wiederkehr, St. Galler Kommentar zu Art. 127 BV, Rz 46). Für die Kantone bzw. die Gemeinden sind die vom Bundesgericht bzw. vom Verwaltungsgericht zur Vermeidung von Doppelbesteuerung aufgestellten Regeln in gleicher Weise verbindlich wie Bundesgesetze bzw. kantonale Gesetze; diesen richterlichen Kollisionsnormen kommt der Charakter einer gesetzesvertretenden Rechtsquelle zu (Vallender/Wiederkehr, a.a.O., Art. 127 Rz 47). Regelungen der Gemeinden, die ohnehin nur über eine abgeleitete Steuerhoheit verfügen (PVG 1997 Nr. 38), mit welchen sie eine interkommunale Doppelbesteuerung vermeiden oder eine eigene Steuerhoheit begründen wollen, kommt demnach keine eigenständige Bedeutung zu. Sie sind nur gültig, wenn, soweit und solange sie nicht in Widerspruch zu den Kollisionsregeln des Verwaltungsgerichtes stehen bzw. den Umfang der vom Kanton verliehenen Steuerhoheit nicht sprengen (PVG 2003 Nr. 17).

7. Das Bundesgericht anerkennt in langjähriger Praxis den Vorrang der ausschliesslichen Besteuerung des Grundeigentums am Ort der gelegenen Sache (Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4.A., S. 51 mit zahlreichen Hinweisen und auch Art. 21 Abs. 1 lit. c des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG]). Was nun im interkantonalen Verhältnis gilt, ist grundsätzlich auch im interkommunalen Verhältnis anwendbar (PVG 1987 Nr. 59). Unbewegliches Privatvermögen ist somit sowohl im interkantonalen als auch im interkommunalen Verhältnis am Spezialsteuerdomizil des Belegenheitsortes steuerbar. Dies gilt auch für das Nutzniessungsvermögen (Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 2.A., Bern 2003, S. 80). Beim unentgeltlichen Verzicht auf eine Nutzniessung, also bei einer Schenkung, geht nun das Nutzniessungsvermögen auf den bis dahin damit belasteten Grundeigentümer über, indem dies bei ihm einen Reinvermögenszuwachs bewirkt. Der Verzicht auf dieses beschränkte dingliche Recht führt beim Grundeigentümer am Ort der gelegenen Sache zu einer Bereicherung, welche nach dem oben Gesagten Objekt der Schenkungssteuer ist. Demnach ist es in Anwendung der allgemeinen Kollisionsregel gerechtfertigt, die Steuerhoheit für die Schenkungssteuer in solchen Fällen am Ort der von der Nutzniessung belasteten Liegenschaft festzulegen. Der Rekurs erweist sich demnach auch in dieser Hinsicht als unbegründet.
  
8. Die Rekurrentin ist schliesslich der Ansicht, das kommunale Erbschaftsgesetz sei nicht anwendbar, weil die nach geltendem Gemeindegesetz erforderliche, nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtes konstitutive Genehmigung durch die Regierung nicht erfolgt sei. Wie das Verwaltungsgericht schon vor langem festgehalten hat, bezieht sich die Genehmigungspflicht nur auf kommunale Steuergesetze, die nach Inkrafttreten des Gemeindegesetzes am 1. Juli 1974 erlassen wurden (PVG 1980 Nr. 67). Das vorliegende Gesetz wurde von der Gemeindeversammlung im Jahre 1898 beschlossen und unterstand daher der Genehmigungspflicht nicht, zumal im Gemeindegesetz auch keine Anpassungsfrist für alte Gesetze

statuiert wurde. Der Rekurs erweist sich demnach unter allen Titeln als unbegründet.

9. Bei diesem Ausgang gehen die Verfahrenskosten zulasten der Rekurrentin, welche überdies die anwaltlich vertretene Gemeinde angemessen aussergerichtlich zu entschädigen hat.

**Demnach erkennt das Gericht:**

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

2. Die Gerichtskosten, bestehend

- aus einer Staatsgebühr von Fr. 2'000.--

- und den Kanzleiauslagen von Fr. 221.--

zusammen Fr. 2'221.--

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

3. ... entschädigt die Gemeinde ... aussergerichtlich mit Fr. 2'000.-- (inkl. MWST).