

schliesslichen Besteuerung des Grundeigentums am Ort der gelegenen Sache vor dem Schlechterstellungsverbot (vgl. Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4.A., S. 51 mit zahlreichen Hinweisen). Diese Rechtsprechung gilt nicht nur beim Verkauf von Liegenschaften des Geschäftsvermögens, sondern auch für den bei der Veräusserung einer Privatliegenschaft erzielten Gewinn, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob er durch die allgemeine Einkommens- bzw. Gewinnsteuer oder durch eine besondere Wertzuwachs- oder Grundstückgewinnsteuer erfasst wird (ASA 52 172). Damit lässt das Bundesgericht bewusst auch einen Verstoss gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu (VGUA 02 20). Zwar mag die Ansicht des Rekurrenten zutreffend sein, dass es sich bei der Bündner Grundstückgewinnsteuer nicht um eine reine Objektsteuer handelt, bei welcher auf die persönliche Leistungsfähigkeit des Steuersubjektes ohnehin keine Rücksicht genommen werden muss, sondern dass darin auch gewisse Elemente einer Subjektsteuer enthalten sind, bei welcher die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit grundsätzlich zu beachten ist. Nach dem Gesagten ist diese Unterscheidung indessen dort unerheblich, wo im interkantonalen Verhältnis der Grundsatz des Vorranges der ausschliesslichen Besteuerung des Grundeigentums am Ort der gelegenen Sache zum Tragen kommt. Was nun im interkantonalen Verhältnis gilt, ist grundsätzlich auch im interkommunalen Verhältnis anwendbar (PVG 1987 Nr. 59). Die Bestimmung im kommunalen Steuergesetz, dass für die Grundstückgewinnsteuer sinngemäss das kantonale Recht anwendbar ist, kann infolgedessen nur so verstanden werden, dass die Gemeinde die Verlustverrechnung analog zu Art. 51 StG nur bei Grundstücken zulässt, die ihrer Gebiets- und damit Steuerhoheit unterstehen. Der Rekurs erweist sich demnach als unbegründet.

A 02 69

Urteil vom 5. November 2002

## 22

### **Handänderungssteuer. Einspracheverfahren. Vortritt.**

- **Verweist das kommunale Recht im Zusammenhang mit den Spezialsteuern für das Veranlagungsverfahren auf das kantonale Recht, so ist Art. 138 Abs. 1 StG anwendbar und ein Vortritt auf Verlangen zu gewähren (E.2a).**
- **Sinn des Vortrittes und Folgen seiner Verweigerung im Allgemeinen und im vorliegenden Fall (E.2b).**

**Imposta sul trapasso di proprietà. Procedura di opposizione. Colloquio con l'autorità di tassazione.**

- **Se per le imposte speciali il diritto comunale rinvia alla procedura di tassazione secondo il diritto cantonale, è applicabile anche l'art. 138 cpv. 1 LCI e occorre concedere su richiesta un colloquio (cons. 2a).**
- **Scopo del colloquio e conseguenze di un suo rifiuto in generale e nel caso particolare (cons. 2b).**

*Erwägungen:*

2. a) Gemäss Art. 138 Abs. 1 StG kann der Steuerpflichtige im Einspracheverfahren eine Besprechung mit der Veranlagungsbehörde verlangen. Nach Auffassung der Rekurrentin muss der angefochtene Entscheid bereits deshalb aufgehoben werden, weil ihr von der Gemeinde dieses vom kantonalen Recht eingeräumte Vortrittsrecht nicht gewährt wurde. Die Gemeinde hält dem entgegen, dass bei der Veranlagung der Handänderungssteuer sowie der Durchführung des Einspracheverfahrens kein Raum bestehe für die subsidiäre Anwendung kantonalen Rechts. Zutreffend ist, dass Art. 44 GStG das kommunale Einspracheverfahren regelt und ein Vortrittsrecht nicht ausdrücklich vorsieht. Hingegen erklärt Art. 42 Abs. 2 GStG, das Veranlagungsverfahren richte sich nach kantonalem Recht. Die Einsprache gehört gemäss ihrer systematischen Einordnung im GStG ebenfalls zum Veranlagungsverfahren. Hinsichtlich Anwendbarkeit kantonalen Rechts ist deshalb eine Differenzierung zwischen den beiden Verfahren nicht gerechtfertigt, und die Auffassung der Gemeinde die Verweisung auf das kantonale Recht gelte nur für die Veranlagung der Steuer, nicht aber für das Einspracheverfahren, ist um so mehr abzulehnen, als Art. 3 GStG das kantonale Recht unter Vorbehalt einer abweichenden kommunalen Regelung für anwendbar erklärt. Entgegen der Auffassung der Gemeinde ist auch davon auszugehen, dass die Verweisung auf kantonales Recht für alle Steuerarten gilt. Das Gesetz enthält keinen Hinweis darauf, dass sie sich nur auf die Veranlagung der provisorischen Steuern bezieht. Sodann ist Art. 138 Abs. 1 StG auch auf das kommunale Einspracheverfahren betreffend Handänderungssteuer anwendbar, und die Rekurrentin hätte Anspruch gehabt auf Gewährung des Vortritts, welchen sie in ihrer Einsprache ausdrücklich verlangte. Zu Unrecht stellte sich die Gemeinde im Einspracheentscheid auf den Standpunkt, in Anbetracht der eindeutigen Sach- und Rechtslage erübrige sich ein Vortritt.

b) Mit Einräumung des Rechtes auf einen Vortritt geht das Steuergesetz über die verfassungsmässige Garantie des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 BV) hinaus. Das Bundesgericht beschränkt nämlich den Anhörungsanspruch auf schriftliche Stellungnahmen und gewährleistet grundsätzlich keinen Anspruch auf ein Gespräch (BGE 122 II 469, E. 4c; Müller J.P., Grundrechte in der Schweiz, 3. Auflage, Bern 1999, S. 524 f.). Das vorliegend durchgeführte Einspracheverfahren nach Art. 44 GSTG schloss an den Erlass einer Verfügung an. Diese Art von Einspracheverfahren dient insbesondere der Sicherstellung des rechtlichen Gehörs, wenn aus Gründen der Verfahrensökonomie vor Erlass der Verfügung keine oder nur eine eingeschränkte Anhörung der Betroffenen stattfinden konnte (vgl. Tschannen/Zimmerli/Kiener, Allgemeines Verwaltungsrecht, Bern 2000, S. 195). Im Rahmen der schriftlichen Einsprache hatte die Rekurrentin die Möglichkeit, eine Stellungnahme abzugeben und ihre Einwendungen gegen die Veranlagungsverfügung vorzubringen. Der verfassungsrechtliche Gehörsanspruch von Art. 29 Abs. 2 BV wurde gewahrt. Der Mangel des Einspracheverfahrens besteht allein in der Nichtgewährung des Vortritts gemäss Art. 138 Abs. 1 StG. Der Vortritt kann im vorliegenden schriftlichen Verfahren nicht nachgeholt werden. Strengste Rechtsfolge der unrechtmässigen Vortrittsverweigerung wäre die Rückweisung der Streitsache an die Vorinstanz. Eine solche Konsequenz erscheint aber im vorliegenden Fall als nicht angezeigt. Sowohl im Einsprache- als auch im Rekursverfahren hatte die Rekurrentin umfassend Gelegenheit, ihren Standpunkt darzutun und sich materiell zur Streitfrage zu äussern. Durch den Einspracheentscheid und den im Laufe des Rekursverfahrens erfolgten Schriftenwechsel erhielt die Rekurrentin auch Kenntnis von der Rechtsauffassung der Gemeinde. Uneinig sind sich die Parteien lediglich darin, ob die H. AG als Immobiliengesellschaft zu qualifizieren sei oder nicht. Damit geht es um den Entscheid einer reinen Rechtsfrage. Es ist unwahrscheinlich, dass im Rahmen eines nachzuholenden Vortritts neue rechtliche Gesichtspunkte beleuchtet würden, welche die von den Parteien eingenommenen Standpunkte noch beeinflussen könnten. Es ist daher auch aus Gründen der Prozessökonomie angezeigt, die Streitfrage materiell zu entscheiden und die Verletzung des Vortrittsrechts bezüglich der angefochtenen Verfügung ausnahmsweise als geheilt zu betrachten (PVG 1998 Nr. 7, E.2).

A 02 13

Urteil vom 9. Juli 2002