

17 Erbschaftssteuer und interkommunale Doppelbesteuerung.

- Abgrenzung zwischen Steuerobjekt und Steuerkollision (E. 1).
- Begriff der Doppelbesteuerung; Kollisionsgrundsätze zur Vermeidung der interkommunalen Doppelbesteuerung stellt im Kanton Graubünden, mangels entsprechender kantonaler Vorschriften, ausschliesslich das Verwaltungsgericht auf; entsprechenden Gemeindebestimmungen kommt keine eigenständige Bedeutung zu (E. 2a,b).
- Die Erbschaftssteuerhoheit für den beweglichen Nachlass steht ausschliesslich der Wohngemeinde des Erblassers zu (E.3).

Imposta sulle successioni e doppia imposizione fiscale intercomunale.

- Delimitazione tra oggetto e collisione fiscale (cons. 1).
- Nozione di doppia imposizione; norme di collisione per evitare doppie imposizioni intercomunali vengono nei Grigioni, in mancanza di rispettive norme cantonali, emanate esclusivamente dal Tribunale amministrativo; relative disposizioni comunali a questo riguardo non hanno alcun significato proprio (cons. 2a, b).
- La sovranità in materia di imposta sulle successioni per i beni mobili della successione spetta esclusivamente al comune di domicilio del testatore (cons. 3).

Erwägungen:

1. Die Rekurrenten sind der Ansicht, Art. 21 Abs. 1 lit. d GStG erlaube es, höchstens 60 % des beweglichen Nachlasses als Steuerobjekt der Erbschaftssteuer heranzuziehen. Damit verkennen sie die Tragweite der in Art. 21 GStG enthaltenen Regelungen in verschiedener Hinsicht. Das Steuerobjekt, also der die Steuer auslösende Tatbestand, der Erbschaftssteuer wird nicht in dieser Bestimmung umschrieben, sondern in Art. 18 GStG. Danach unterliegt der Erbschaftssteuer jeder Vermögensanfall aufgrund der Rechtstitel, die eine kantonale Nachlasssteuerpflicht auslösen, also die Nachfolge in das Reinvermögen des Erblassers im Sinne von Art. 106 des kantonalen Steuergesetzes. Demgegenüber hat der kommunale Gesetzgeber in Art. 21 GStG versucht, verschiedene Steuerhoheiten – hauptsächlich der Wohn- und der Heimat-

gemeinde – gegeneinander abzugrenzen. Es handelt sich somit um Kollisionsnormen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.

2. 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. 10 f.). 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 anzu-

wenden 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 (vgl. 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, soweit und solange sie nicht in Widerspruch zu den Kollisionsregeln des Verwaltungsgerichtes stehen bzw. den Umfang der vom Kanton verliehenen Steuerhoheit nicht sprengen.

3. Während das Verwaltungsgericht früher anerkannte, dass die Heimatgemeinden den beweglichen Nachlass ihrer nicht am Ort ansässigen Bürger ganz oder teilweise der Erbschaftsteuer unterwerfen konnten – zuletzt im Verhältnis 60:40 zugunsten der Wohngemeinde – erkannte es in PVG 1997 Nr. 38, dass der Heimatgemeinde kein solcher Besteuerungsanspruch zustehe, weil der Kanton Graubünden die Steuerhoheit seiner Gemeinden auf Personen und Sachen, die ihrer Gebietshoheit unterstehen, beschränkt habe. Seit dieser Entscheidung sind die Heimatgemeinden nicht mehr berechtigt, eine Erbschaftsteuer von ihren nicht ortsansässigen Bürgern zu erheben. Vielmehr steht der alleinige Besteuerungsanspruch seither den Wohngemeinden zu. Bestimmungen in den Gemeindesteuergesetzen, mit welchen die Gemeinden versucht haben, ihre Erbschaftsteuerhoheiten nach Massgabe der früheren verwaltungsgerichtlichen Kollisionsregeln abzugrenzen, sind nach dem oben Gesagten damit automatisch dahin gefallen. Dies gilt auch für die in Art. 21 GSTG enthaltenen Regeln über die Erbschaftbesteuerung von ortsansässigen Bür-

gern anderer Gemeinden und von nicht ortsansässigen Bürgern. Diese Bestimmungen fielen, auch soweit sie von der Regierung genehmigt worden waren, mit der Aufhebung der Erbschaftssteuererhoheit der Heimatgemeinden durch das Verwaltungsgericht dahin mit der Folge, dass der ausschliessliche Besteuerungsanspruch für den beweglichen Nachlass der Wohngemeinde zusteht. Zum Zug kommt daher allein Art. 18 Abs. 1 GStG, welcher als Steuerobjekt den gesamten reinen Nachlass des Erblassers festlegt. Die angefochtene Veranlagung erweist sich nach dem Gesagten als rechtmässig.

A 03 94

Urteil vom 7. November 2003