

3. Kammer

URTEIL

vom 17. Oktober 2006

in der verwaltungsrechtlichen Streitsache

betreffend Grundstückgewinnsteuer

1. ... verkaufte mit öffentlich beurkundetem Vertrag vom 8. Dezember 2003 ein Wohnhaus in ... an ... für Fr. 1'200'000.--, inklusive Fr. 50'000.-- für die fest eingebaute Möblierung. In der Steuererklärung vom 18. August 2004 gab sie unter anderem einen Verkaufspreis von Fr. 1'150'000.-- ohne Mobiliar an. Unter der Position „Kaufpreis Veräusserer“ vermerkte sie einen Betrag von Fr. 800'000.-- mit dem Zusatz „Keine Unterlagen mehr vorhanden“. Da die eingereichte Steuererklärung ausser einer handschriftlichen Zusammenstellung über die Nebenkosten keine Belege enthielt, forderte der zuständige Steuerkommissär diese mit Auflage vom 15. September 2004 und mit Mahnung vom 7. Oktober 2004 ein. In der Folge wurden zwei Kaufverträge der Jahre 1982 und 2003 eingereicht, nicht aber die ebenfalls eingeforderte Inventarliste über das Mobiliar. Für die Veranlagungsverfügung vom 21. Oktober 2004 legte der Steuerkommissär daher unter „Kaufpreis Veräusserer“ den Betrag von Fr. 700'000.-- gemäss Vertrag des Jahres 1982 zugrunde. Für das Mobiliar wurde ein Abzug von Fr. 10'000.-- gewährt, weil keine detaillierte Mobiliarliste vorlag.
2. Gegen diese Verfügung erhob ... am 11. November 2004 fristgerecht Einsprache bei der Steuerverwaltung Graubünden. Sie beehrte unter Verweis auf eine nachträglich erstellte und von beiden Parteien unterzeichnete Inventarliste, dass für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer die vertraglich vereinbarten Fr. 50'000.-- für das Mobiliar berücksichtigt würden. Am 6. Dezember 2004 gelangte ihr Treuhänder mit einem weiteren Schreiben an die Steuerverwaltung, mit dem

unter Beilage einer Bauabrechnung geltend gemacht wurde, im Jahre 1982 sei eine Investition von Fr. 104'000.-- getätigt worden und diese sei ebenfalls zu berücksichtigen. Die Steuerverwaltung teilte hierauf mit, sie werde auf das neue Begehren nicht eintreten, da die Einsprachefrist längst abgelaufen sei. Nach mehreren Briefwechseln und Telefonaten wurde die Einsprache mit Entscheid vom 17. August 2006 gutgeheissen, soweit darauf eingetreten werden konnte. Die Veranlagung wurde bezüglich Mobilienwert korrigiert, während das erst im zweiten Schreiben vom 6. Dezember 2004 gestellte Begehren um Anrechnung der Investition von Fr. 104'000.-- unberücksichtigt blieb.

3. Dagegen liess ... am 14. September 2006 frist- und formgerecht Rekurs einreichen und beantragte, der Einspracheentscheid vom 17. August 2006 sei kostenfällig aufzuheben und die Steuerverwaltung anzuweisen, den steuerbaren Grundstücksgewinn aufgrund der eingereichten Unterlagen neu zu ermitteln. Zur Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, es sei aktenkundig, dass die Rekurrentin in der Steuerdeklaration bei den Anlagekosten einen Betrag von Fr. 800'000.-- eingesetzt und dass der damalige Liegenschaftspreis 700'000.-- betragen habe. Damit sei klar, dass es sich bei der Differenz von Fr. 100'000.-- nur um eine Investition handeln können, die irrtümlich an der falschen Stelle deklariert worden sei. Die Steuerbehörde sei dieser Differenz jedoch nicht nachgegangen und habe damit ihre Untersuchungs- und Begründungspflicht verletzt. Des Weiteren müssten auch die nachgereichten Unterlagen berücksichtigt werden, da sonst die Rekurrentin für ihre Unkenntnis bestraft würde. Es sei auch unverständlich, dass der zuständige Steuerkommissär zuerst einen „Kuhhandel“ vorgeschlagen, dann aber im Einspracheentscheid keine wertvermehrende Investition berücksichtigt habe. Dies sei ein klarer Verstoss gegen Treu und Glauben.
4. Die kantonale Steuerverwaltung beantrage in ihrer Vernehmlassung Abweisung des Rekurses. Die Bemühungen um Anerkennung der Investition seien ausschliesslich von Seiten der Rekurrentin ausgegangen. Die entsprechenden Gespräche seien unpräjudizierlich und unter Vorbehalt des

abweichenden Einspracheentscheid erfolgt. Sodann sei das Schreiben vom 6. Dezember 2004, mit welchem zusätzlich die Anerkennung einer wertvermehrenden Investition über Fr. 104'000.-- verlangt wurde, eindeutig verspätet. Es könne dem Steuerkommissär kein Vorwurf gemacht werden, dass er die Investition bei der Veranlagung nicht berücksichtigt habe. In der Deklaration sei als seinerzeitiger Kaufpreis der Betrag von Fr. 800'000.-- angegeben worden. Auf die Auflage und Mahnung hin, den Kaufpreis sowie die Investitionen zu belegen, sei jedoch nur der Kaufvertrag über Fr. 700'000.- - belegt worden. Daher habe der Steuerkommissär davon ausgehen müssen, dass die Anlagekosten allein aus dem seinerzeitigen Kaufpreis bestanden hätten. Es sei Aufgabe der Rekurrentin gewesen, den Nachweis steuermindernder Tatsachen zu erbringen.

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

Das Gericht zieht in Erwägung:

1. Anfechtungsobjekt des vorliegenden Verfahrens bildet der Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 17. August 2006. Strittig und zu prüfen ist, ob das Begehren bezüglich die Investition von Fr. 104'000.-- für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer berücksichtigt werden musste oder nicht.

2. a) Gemäss der Dispositionsmaxime nach Art. 51 des Verwaltungsgerichtsgesetzes (BR 370.100; VGG) kann das Verwaltungsgericht nur auf Begehren eintreten, die bereits Gegenstand des Veranlagungs- und Einspracheverfahrens bildeten oder hätten bilden müssen (PVG 1971 Nr. 84, 1990 Nr. 83, VGU A 99 70 mit Hinweisen). Es darf daher nichts verlangt werden, was nicht bereits vor der erstinstanzlich verfügenden Behörde verlangt und von dieser positiv oder negativ beurteilt worden ist (Hansjörg Kistler, Die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Graubünden, Zürich 1979, S. 109). Somit hat das Verwaltungsgericht eine Anrechnung der

Investition über Fr. 104'000.-- nur zu prüfen, wenn diese von der Vorinstanz zu Unrecht unberücksichtigt blieb.

- b) Gemäss Art. 137 Abs. 1 des kantonalen Steuergesetzes (BR 720.000; StG) kann gegen die definitive Veranlagungsverfügung innert 30 Tagen seit ihrer Zustellung bei der Veranlagungsbehörde schriftlich Einsprache erhoben werden. Die Parteien sind sich daher zu Recht darüber einig, dass die Einsprache vom 11. November 2004, im Gegensatz zum Schreiben vom 6. Dezember 2004, innert Frist erhoben wurde. Streitig ist hingegen, ob die Steuerverwaltung auf das zweite und verspätete Vorbringen hätte eintreten müssen. Für die Beantwortung der Frage, bis zu welchem Zeitpunkt innerhalb eines Verfahrens vor einer bestimmten Instanz neue Parteivorbringen zulässig sind, ist auf die Eventualmaxime abzustellen (Kölz/Bosshart/Röhl, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2. Auflage, Zürich 1999, S. 696). Demnach besteht gemäss Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtes kein Anspruch auf die Behandlung von nachträglichen Rechtsbegehren, wenn diese nach Ablauf der 30-tägigen Einsprachefrist gemäss Art. 137 Abs. 1 StG eingereicht wurden (VGE 359/95 E. 2). Aufgrund des Untersuchungsgrundsatzes können hingegen tatsächliche Behauptungen und Beweismittel nachgebracht werden (siehe Kölz/Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage, N 108).
- c) Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass das zweite Schreiben nach Ablauf der Frist eingereicht wurde und somit verspätet erfolgte. Sodann wurde mit dem dort verlangten Abzug einer wertvermehrenden Investition klar ein neues Rechtsbegehren gestellt und nicht bloss eine neue Tatsachenbehauptung oder eine neues Beweismittel nachgebracht, zumal im ersten Schreiben lediglich der Abzug der Möblierung verlangt wurde. Angesichts der vorerwähnten Eventualmaxime bestand im Einspracheverfahren somit kein Anspruch auf materielle Behandlung des verspäteten Begehrens. Die Investition über Fr. 104'000.-- bildete folglich nicht Gegenstand des Einspracheverfahrens und wurde von der Steuerverwaltung zu Recht nicht berücksichtigt. Für das Verwaltungsgericht bedeutet dies im Lichte der in E. 2 dargelegten Dispositionsmaxime, dass das Begehren um Berücksichtigung

der wertvermehrenden Investition nicht Verfahrensgegenstand sein kann. Die Rügen, die auf eine Anerkennung der Investition abzielen, stossen daher ins Leere.

3. Eine Verletzung des Anspruches auf rechtliches Gehör ist nicht ersichtlich, hat doch die Vorinstanz, wie in Art. 132 Abs. 2 StG verlangt - eine kurze Begründung für die Abweichung von der Steuererklärung gegeben. Des Weiteren fällt auch eine Verletzung der Untersuchungspflicht im Einspracheverfahren ausser Betracht. Einerseits obliegt der Nachweis von Tatsachen, welche die Steuerschulden mindern oder aufheben, dem Steuerpflichtigen (PVG 1993 Nr. 66). Andererseits war der verspätet geltend gemachte Investitionsabzug nicht Gegenstand des Einspracheverfahrens, wodurch eine Untersuchungspflicht von vornherein entfiel.
4. a) Schliesslich macht die Steuerpflichtige einen Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben geltend. Dies wird damit begründet, dass der Steuerkommissär in Gesprächen zunächst die Bereitschaft erklärt habe, bis zu Fr. 35'000.-- als Investition anzuerkennen, dann aber auf den verspäteten Antrag nicht eingetreten sei. Die Frage lautet demnach, ob die Rekurrentin aus diesem Sachverhalt Rechte für sich ableiten kann.
- b) Nach dem Grundsatz des Vertrauensschutzes haben Private einen Anspruch darauf, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in ein anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. Selbst eine unrichtige behördliche Auskunft kann eine Vertrauensgrundlage bilden und beim Vorliegen der nachfolgend aufgezählten Voraussetzungen, die kumulativ erfüllt sein müssen, Rechtswirkungen entfalten: die Angaben der Behörde muss sich auf eine konkrete, den betreffenden Bürger berührende Angelegenheit beziehen; die Amtsstelle, welche die Auskunft gegeben hat, muss hiefür zuständig sein; der Bürger hat die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen können; er hat im Vertrauen auf die Auskunft nicht wieder rückgängig zu machende Dispositionen getroffen; die Rechtslage hat sich seit Erteilung der

Auskunft nicht verändert; sie wurde vorbehaltlos erteilt (vgl. Häfelin/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, S. 128 N 622 ff.).

- c) Im vorliegenden Fall bestreitet die Steuerbehörde, Zugeständnisse gemacht oder Zusicherungen abgegeben zu haben. Allfällige Auskünfte seien allesamt unpräjudizierlich erfolgt. Somit stehen sich die widersprechenden Behauptungen der beiden Parteien gegenüber und es ist aus diesem Grunde nicht erwiesen, dass die Auskünfte vorbehaltlos erfolgten. Die Folgen der Beweislosigkeit hat die Rekurrentin zu tragen, da sie aus der unbewiesen gebliebenen Tatsache Rechte ableiten will. Des Weiteren hat die Rekurrentin keine Disposition getätigt, z.B. indem sie auf Rechtsmittel verzichtete, die sie sonst ergriffen hätte. In diesem Sinne sind zumindest zwei Voraussetzungen nicht erfüllt und es besteht somit kein berechtigtes Vertrauen, das geschützt werden müsste. Diese Rüge kann daher nicht gehört werden.
5. Der Rekurs erweist sich somit in allen Punkten als unbegründet und ist abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens gehen die Gerichtskosten zu Lasten der Rekurrentin. Auf die Zusprechung einer aussergerichtlichen Entschädigung wird praxisgemäss verzichtet.

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. 136.-- |
| zusammen | <u>Fr. 2'136.--</u> |

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