

3. Kammer

URTEIL

vom 19. April 2007

in der verwaltungsrechtlichen Streitsache

betreffend Grundstückgewinnsteuer

1. Am 27. November 1999 erwarben ... als Gesamteigentümer infolge einfacher Gesellschaft von der Baugesellschaft (BG) ... die StWE 51'299, 51'300 sowie die ME-Blätter 51'308 und 51'309, zwei Wohnungen samt zwei Parkplätzen in der Gemeinde ... Die Liegenschaft als Ganzes bestand zu diesem Zeitpunkt aus der Wiese Parzelle Nr. 521 im Halte von 892 m² mit dem darauf zu erstellenden EFH A, MFH B sowie einer Autoeinstellhalle. Der Kaufpreis wurde auf Fr. 1'655'000.-- festgesetzt. Am 8. April 2000 erwarb das Ehepaar von der BG ... zusätzlich den Parkplatz ME-Blatt 51'310 für Fr. 35'000.--. Gleichtags erwarben sie die Parzelle Nr. 520 im Ausmass von 1'021 m² Boden für Fr. 805'000.--. Die Grundstücke der ausserkantonale wohnhaften Eheleute ... wurden im Privatvermögen erworben und anschliessend auch dort gehalten. Nach dem Kauf fand die Überbauung der Liegenschaft durch die BG ... statt.
Mit Vertrag vom 18. Oktober 2001 verkaufte ... seinen Gesamthandanteil an der Einfachen Gesellschaft an seine Ehefrau für insgesamt Fr. 1'300'000.--. Da der Verkäufer die Steuererklärung für Grundstückgewinne in der Folge nicht einreichte, wurde er am 25. Juli 2002 nach Ermessen veranlagt.
Am 20. März 2004 veräusserte ... die StWE 51299, 51'300 (zwei Wohnungen) sowie die ME-Blätter 51'308, 51'309 und 51'310 (drei Parkplätze) an ... Der Kaufpreis wurde auf Fr. 2'250'000.-- festgesetzt. Die Steuererklärung für Grundstückgewinne wurde am 17. August 2004 eingereicht. Als Anlagekosten wurde der hälftige Kaufpreis von der BG ... (Fr. 845'000.--), der Kaufpreis beim Erwerb von ... (Fr. 897'500.--) sowie sämtliche Investitionen (Fr. 515'544.--) seit dem Erwerb 1999 bis zur Veräusserung im Jahr 2004 geltend

gemacht. So resultierte gemäss Selbstdeklaration aus dem Verkauf ein Verlust.

Die zuständige Steuerkommissärin nahm zunächst weitere Abklärungen vor, insbesondere im Zusammenhang mit einer grossen Mehrkostenabrechnung der BG ... Am 9. Juni 2005 erging die Veranlagung über Fr. 31'560.-, wobei insbesondere bei den geltend gemachten Mehrkosten Kürzungen vorgenommen wurden.

Dagegen wurde am 8. Juli 2005 Einsprache erhoben. Unter Ziff. 2 - 7 der Anträge wurde spezifisch die Anerkennung von sechs bislang nicht berücksichtigten Aufwandpositionen verlangt. Mit Schreiben vom 19. Juni 2006 wurde den Einsprechern mitgeteilt, dass die Veranlagung einen Fehler aufweise. Für eine Hälfte sei der Erwerbspreis 2001 massgebend sowie 1/2 der ab dem Kaufdatum 2001 getätigten Investitionen; für die andere Hälfte sei der Erwerbspreis 1999 sowie 1/2 der ab dem Kaufdatum 1999 getätigten Investitionen einzusetzen. Bezüglich Ziff. 1 - 6 der Anträge wurde die Einsprache als begründet anerkannt, währenddem für die Ziff. 7 (Rechnung firesales.ch) eine weitere Auflage erging. Nach einer zusätzlichen Stellungnahme von ... erging am 21. September 2006 unter teilweiser Gutheissung der Einspracheentscheid betreffend Grundstückgewinn.

2. Dagegen reichte ... am 25. Oktober 2006 beim Verwaltungsgericht frist- und formgerecht Rekurs ein mit den Anträgen um Aufhebung des angefochtenen Entscheides sowie um Anerkennung der Aufwendungen für „Firesales“ und der weiteren, im Einspracheverfahren vorgebrachten Rechnungen (Flop Cheminee, etc.) mit entsprechender Neuveranlagung (max. Fr. 60'000.--). Eventualiter sei der Entscheid aufzuheben und an die Vorinstanz zurückzuweisen mit der Auflage, die Berechnung des Gewinns unter Berücksichtigung der einfachen Gesellschaft und der vollen Anrechnung der eingereichten Aufwendungen neu berechnen und die Steuer neu zu veranlagern. Zur Begründung legte sie die Vorgeschichte ausführlich dar und machte im Wesentlichen geltend, dass sie von ihrem Ehemann den diesem gehörenden Anteil an der einfachen Gesellschaft (weit unter 50%) und nicht etwa die Hälfte der Liegenschaft übernommen habe. Der angefochtene Entscheid gehe von einer falschen Annahme aus, bringe zu Unrecht die

Regeln für die einfache Gesellschaft nicht zur Anwendung und sei bereits deshalb aufzuheben. Er weiche überdies vom Vorentscheid in wesentlichen Punkten ab, weshalb das Nachreichen von weiteren Unterlagen (z.B. für Ausgaben Cheminee) zulässig sein müsse. Die Rechnung „Firesales“ sei zu Unrecht nicht berücksichtigt worden.

3. Die kantonale Steuerverwaltung beantragte die Abweisung des Rekurses. Zudem seien die offenkundig verspätet eingereichten Unterlagen (KB 5 - 8 und 10) aus dem Recht zu weisen. Hauptstreitpunkt sei der Umfang der Anrechnung der getätigten Investitionen. Dabei seien für den hälftigen Anteil des Ehemannes nur die zwischen 2001 und 2004 getätigten anerkannt worden, weil die bis 2001 erfolgten Aufwendungen als im Kaufpreis enthalten qualifiziert worden seien (Art. 46 Abs. 2 StG). Von den im Einspracheverfahren geltend gemachten Aufwendungen seien bis auf Position 7 (Rechnung Firesales) alle anerkannt worden. Die unter Position 8 („Zusätzliche Aufwendungen“) behaupteten Aufwendungen hätten zufolge verspäteter Einreichung der einverlangten Unterlagen praxisgemäss nicht mehr berücksichtigt werden können. Die Bezahlung der behaupteten Kaufpreisminderungen seien nicht belegt und daher nicht zugelassen worden. Ebenso die Rechnung „Firesales“.
4. In einem zweiten Schriftenwechsel erhielten die Parteien die Gelegenheit, die von ihnen eingenommenen Rechtsstandpunkte zu ergänzen und zu vertiefen.

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

Das Gericht zieht in Erwägung:

1. Am 1. Januar 2007 ist das neue Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege (VRG) in Kraft getreten, welches das bisherige Verwaltungsgerichtsgesetz (VGG) abgelöst hat. Die Übergangsbestimmung in Art. 85 Abs.2 VRG legt fest, dass Rechtsmittelverfahren sich nach neuem Recht richten, wenn bei

dessen In-Kraft-Treten die Rechtsmittelfrist noch nicht abgelaufen ist. Da im vorliegenden Fall die Rechtsmittelfrist noch im Jahre 2006 geendet hat, sind hier noch die bisherigen Bestimmungen des Verwaltungsgerichtsgesetzes anwendbar.

2. a) Hauptstreitpunkt des Rekurses bildet die von der Vorinstanz vorgenommene Berechnung der Anlagekosten aufgrund einer gesonderten Gewinnermittlung. Die Vorinstanz hat diese wie folgt festgelegt:

Kaufpreis ... 1999 (1/2)	Fr. 845'000.-
zzgl. Investitionen 1999 - 2004 (1/2)	
Kaufpreis ... 2001 (1/2)	Fr. 897'500.-
zzgl. Investitionen 2001 - 2004 (1/2).	

Die Rekurrentin möchte im Wesentlichen sämtliche Investitionen voll angerechnet haben. Ihr kann diesbezüglich - wie nachstehend aufzuzeigen ist - nicht gefolgt werden.

- b) Der Grundstücksgewinnsteuer unterliegen gemäss Art. 41 Abs. 1 lit. a StG Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens. Unbestritten ist, dass die Rekurrentin die Hälfte der steuerbegründenden Liegenschaft am 27. November 1999 von der BG ... im Privatvermögen erworben hat; ebenso hat ihr Ehemann damals seinen hälftigen Anteil im Privatvermögen gekauft.
- c) Gleichentags haben sich die Eheleute vertraglich zur einfachen Gesellschaft ... (...) i.S. von Art. 530 OR zusammengeschlossen, wobei jedem Gesellschafter im Sinne der ursprünglichen Regelung die Hälfte gehörte. Dieser jeweils hälftige Anteil verblieb unbestrittenermassen auch im Privatvermögen.
- d) Mit öffentlich beurkundetem Vertrag vom 17. Oktober 2001 wurde die Einfache Gesellschaft zufolge Ausscheidens des Ehemannes aufgelöst und der hälftige Anteil des Ehemanns für einen Betrag von Fr. 897'500.-- ins Alleineigentum der Ehefrau (Privatvermögen) übertragen. Der Eigentumsübergang wurde, weil die in Art. 43 lit. b StG und Art. 12 Abs. 3 lit.

- b StHG vorgesehenen Voraussetzungen für einen Steueraufschub nicht erfüllt waren, nach den Regeln über die Grundstückgewinnsteuer ermessensweise besteuert.
- e) Wurde aber die einfache Gesellschaft per 17. November 2001 aufgelöst und sind die Grundstücke damals ins Alleineigentum (Privateigentum) der heutigen Rekurrentin übergegangen, muss auch die Veräusserung vom 20. März 2004 ebenfalls nach den Bestimmungen über die Grundstückgewinnsteuer (Art. 41 ff. StG) und nicht über die Einkommenssteuer abgewickelt werden. Was die Rekurrentin in diesem Zusammenhang vorbringt, trifft - weil die einfache Gesellschaft am 17. November 2001 untergegangen ist - offensichtlich nicht zu.
- f) Nicht gefolgt werden kann der Rekurrentin auch, soweit sie den von der Vorinstanz angewendeten Grundsatz der gesonderten Gewinnermittlung in Frage stellt. Nach Art. 46 StG wird unter dem Veräusserungsgewinn jener Betrag verstanden, um den der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt (Abs. 1 StG). Für die Berechnung der Anlagekosten ist die letzte steuerbegründende Veräusserung massgebend (Abs. 2). Ehegatten gelten bei der Grundstückgewinnsteuer als selbständige Steuersubjekte (Art. 45 Abs. 2 StG). Entsprechend der Ausgestaltung der Grundstückgewinnsteuer als Objektsteuer bildet nach dem Grundsatz der gesonderten Gewinnermittlung immer nur das veräusserte Grundstück Grundlage für die Besteuerung (F. Richner/W. Frei/S. Kaufmann/H.U. Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, N. 6f. zu §219 sowie N. 19 VB zu §§216 - 226a). Dabei gilt bei der Veräusserung von zu verschiedenen Zeiten erworbenen Grundstücken oder Anteilen daran, dass der jeweilige Gewinn gesondert und unabhängig voneinander zu errechnen ist (a.a.O., N. 6 zu §223, N. 2f. zu §224). Daher sind auch nur die in der massgebenden Besitzesdauer gemachten Aufwendungen anrechenbar, wie es §221 III StG ZH explizit festhält (a.a.O., N. 6 zu § 221). Dieser Grundsatz der gesonderten Gewinnermittlung gilt gestützt auf Art. 46 Abs. 2 StG auch für den Kanton Graubünden. Damit steht ohne weiteres fest, dass das von der Vorinstanz gewählte Vorgehen für die Festlegung des

steuerbaren Grundstücksgewinns nach dem Grundsatz der gesonderten Gewinnermittlung (anrechenbar sind: 1/2 des Erwerbspreises 1999 zzgl. die Hälfte der seit 1999 getätigten Investitionen sowie der Erwerbspreis 2001 zzgl. die Hälfte der seit 2001 vorgenommenen Investitionen) sich ebenfalls nicht beanstanden lässt.

- g) An diesem Ergebnis vermag auch der von der Rekurrentin unter Hinweis auf die dem Auflösungsvertrag zugrunde liegende Berechnung der internen Anteile per 10. Oktober 2001 vertretene Einwand, alle Investitionen im Zeitraum 1999 - 2004 alleine bezahlt bzw. selbst finanziert zu haben, nichts zu ändern. Die Rekurrentin übersieht, dass im Gesellschaftsvertrag 1999 ein hälftiger Anteil des Ehemannes vereinbart worden ist. Im Auflösungsvertrag 2001 wiederum wurde vereinbart, dass die Rekurrentin dem ausscheidenden Gesellschafter für diesen hälftigen Anteil Fr. 1,3 Mio. zu bezahlen habe. Ausdrücklich festgehalten wurde, „Dieser „Betrag entspricht dem genauen internen Anteil des ausscheidenden Gesellschafters gemäss Gesellschaftsvertrag ...“ [IV. / Ziff. 2 sowie V. / Ziff. 2]). Zudem wurde bereits ausgeführt, dass es sich bei der Veräusserung durch den Ehemann an die Rekurrentin um keinen Steueraufschubtatbestand handelte, weshalb der hälftige Anlagewert und die seither getätigten hälftigen Investitionen als letzte steuerbegründende Veräusserung für die Gewinnermittlung massgebend sind.
- h) Ebenso wenig sind die weiteren von der Rekurrentin ins Recht gelegten Unterlagen geeignet, den vorinstanzlichen Schluss, wonach nicht alle im fraglichen Zeitraum getätigten Investitionen der Rekurrentin zuzurechnen seien, in Frage zu stellen. Diesbezüglich kann auf die zutreffenden vorinstanzlichen Ausführungen in der Vernehmlassung (Ziff. 4) verwiesen werden. Insgesamt ist für das Gericht auch aus dieser Sicht nichts ersichtlich, was die Auffassung der Vorinstanz, dass der steuerbare Grundstücksgewinn nach dem Grundsatz der gesonderten Gewinnermittlung zu berechnen sei, als unzutreffend erscheinen liesse. Was die Rekurrentin dagegen vorbringt, vermag in diesem Zusammenhang am geschilderten Ergebnis nichts zu ändern

3. a) Zu prüfen bleibt, ob die Vorinstanz die weiteren, geltend gemachten Aufwendungen (u.a. firesales.ch) zu Recht nicht anerkannt hat, wobei sie sich einerseits auf unzureichend beigebrachte Unterlagen (firesales.ch) bzw. auf Verspätung (Positionen „Flob Cheminée, Expertise Arch. ..., Elektro ...“ wurden erstmals mit Schreiben vom 17. Juli 2006 geltend gemacht) sowie auf fehlende Abzugsfähigkeit sowie ebenfalls Verspätung (Kaufpreisminderung ...) berief.
- b) Hinsichtlich des von der Vorinstanz geltend gemachten Einwand der Verspätung ist vorweg festzuhalten, dass dieser Einwand im konkreten Fall mit Blick auf die geltend gemachten, oben erwähnten Positionen bereits deshalb nicht massgebend sein kann, weil die Steuerpflichtige durch das vorinstanzliche Vorgehen (mit Schreiben vom 19. Juni 2006 ist ihr erstmals mitgeteilt worden, dass die einspracheweise angefochtene Veranlagung einen Fehler aufweise → neue Situation für die Steuerpflichtige) überrascht worden ist. Angesichts der die Steuerpflichtige treffenden Pflichten und Rechte hätte die Vorinstanz ihr die Möglichkeit bieten müssen, Unterlagen nachzureichen. Im Umstand, dass sie davon abgesehen hat, ist ein Verfahrensfehler zu erblicken, der praxisgemäss diesbezüglich unbesehen der Erfolgsaussichten in der Sache selbst, die Aufhebung des angefochtenen Entscheides und die Zurückweisung der Angelegenheit an die Vorinstanz rechtfertigt. Aus prozessökonomischen Gründen rechtfertigen sich - nachdem der Einwand der Verspätung nicht massgebend ist - noch folgende Überlegungen.
- c) Hinsichtlich der geltend gemachten Aufwendungen für die firesales.ch (Rechnung datiert vom 10. Januar 2004) wird die Vorinstanz der Rekurrentin Gelegenheit geben müssen, ihre Aufwendungen nachträglich näher zu präzisieren und zu belegen. Die Rekurrentin ihrerseits wird nicht umhin kommen, im Sinne der im Steuerrecht geltenden Beweislastverteilung (der Steuerpflichtigen obliegt der Nachweis derjenigen Tatsachen, welche die Steuerschulden mindern oder aufheben) tätig zu werden und die

erforderlichen Unterlagen, welche die geltend gemachten Aufwendungen rechtsgenügend belegen (VGU A 06 44), einzureichen.

- d) Angesichts des im Einspracheverfahren vollzogenen „Kurswechsels“ sind auch die Positionen „Flob Cheminée“, Expertise ..., Elektro ... sowie die geltend gemachte Kaufpreisminderung zu einer nachträglichen Überprüfung zuzulassen, wobei die Steuerpflichtige - wie erwähnt - rechtsgenügende Belege beizubringen haben wird.
 - e) Hinsichtlich des von der ... verlangten Betrages (Fr. 18'400.--) rechtfertigt sich zuhanden der Rekurrentin der Hinweis auf die diesbezüglich zutreffenden Darlegungen und Schlüsse der Vorinstanz, wonach dieser Betrag nicht abzugsfähig sei.
 - f) Im Lichte obiger Ausführungen ist der Rekurs daher teilweise gutzuheissen und die Angelegenheit zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.
4. Bei diesem Ausgang gehen die Verfahrenskosten zu drei Vierteln zulasten der Rekurrentin und zu einem Viertel zulasten der Rekursgegnerin. Von der Zusprechung einer aussergerichtlichen Entschädigung kann praxisgemäss abgesehen werden.

Demnach erkennt das Gericht:

- 1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen, der angefochtene Einspracheentscheid aufgehoben und die Angelegenheit zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen. Im Übrigen wird der Rekurs abgewiesen.
- 2. Die Gerichtskosten, bestehend
 - aus einer Staatsgebühr von Fr. 3'000.--
 - und den Kanzleiauslagen von Fr. 230.--

zusammen

Fr. 3'230.--

gehen zu drei Vierteln zulasten von ... und zu einem Viertel zulasten der Steuerverwaltung Graubünden. Die entsprechenden Kostenanteile sind innert 30 Tagen seit Zustellung dieses Entscheides an die Finanzverwaltung des Kantons Graubünden, Chur, zu bezahlen.

Auf die dagegen an das Bundesgericht erhobene Beschwerde wurde am 9. Juli 2007 nicht eingetreten (2C_329/2007/leb).