

GR_GERICHTE A 2013 48 vom 21. November 2013

GR Gerichte, 2013-11-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2013_48

FR: GR_GERICHTE A 2013 48 du 21 novembre 2013

IT: GR_GERICHTE A 2013 48 del 21 novembre 2013

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Beschwerde

Erwägungen

E. 4

Die mit Rechnung vom 2. September 2012 bezahlte Sicherheitsleistung von Fr. 2'700.-- (Grundbucheintrag nach Art. 172 DBG) sei zurückzuerstatten.

E. 5

In ihrer Duplik hielt die kantonale Steuerverwaltung ebenfalls an ihren Anträgen und Begründungen fest. Der Beschwerdeführer habe keinen Nachweis erbringen können, dass sich seine Wohnung in einem vernachlässigten Zustand befunden habe. Die Wohnung sei wohl etwas veraltet, nicht aber vernachlässigt gewesen. Im Gegensatz zum Urteil des Bundesgerichtes 2A.480/2004 sei der Nutzungswert der in Frage stehenden Liegenschaft sowohl vor als auch nach der Investition unbestritten und im Übrigen auch durch die Schätzungen belegt. Auf die weiteren Ausführungen der Parteien in ihren Rechtsschriften sowie im angefochtenen Einspracheentscheid wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

- 7 - Das Gericht zieht in Erwägung: 1. a) Anfechtungsobjekt des vorliegenden Beschwerdeverfahrens bildet der angefochtene Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 26. August 2013 (kantonale und kommunale Grundstückgewinnsteuer). Streitig und zu prüfen ist die Rechtmässigkeit der von der kantonalen Steuerverwaltung vorgenommenen Kürzung der vom Beschwerdeführer im Rahmen der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer 2012 geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen von Fr. 104'832.-- auf Fr. 34'955.--. b) Hinsichtlich der beschwerdeführerischen Rechtsbegehren 4 und 5 (Rück- erstattung bzw. Anrechnung der Sicherheitsleistung im Betrag von Fr. 2'700.-- mit Grundbucheintrag nach Art. 172 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]) ist zu beachten, dass diese Begehren über die Anträge der Einsprache vom 21. Juni 2013 hinausgehen, welche diese eben nicht enthielt. Eine solche Prozessführung ist nicht zulässig. Der Streitgegenstand kann sich im Laufe des Rechtsmittelzuges zwar verengen und um nicht mehr streitige Punkte reduzieren, hingegen grundsätzlich nicht erweitern oder qualitativ verändern, weil die funktionelle Zuständigkeit sowohl der erstinstanzlich verfügenden Behörde als auch der Rechtsmittelinstanzen einzuhalten ist und nicht durch die Änderung der Begehren durchbrochen werden darf. Gegenstände, über welche die verfügende Behörde oder die erste Rechtsmittelinstanz weder entschieden hat noch hätte entscheiden müssen, sind somit durch die Beschwerdeinstanz nicht zu beurteilen (ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Ver-*

waltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2013, N. 1019; BGE 133 II 30 E.2, 131 II 200 E.3.2). Dementsprechend kann auf die beschwerdeführerischen Rechtsbegehren 4 und 5 infolge un-

- 8 - zulässiger Erweiterung des Streitgegenstands im Beschwerdeverfahren nicht eingetreten werden, wobei sich die aufgrund der Rechtsbegehren 4. und 5. stehenden Fragen bei einer allfälligen Gutheissung der Rechtsbegehren 1. - 3. nicht mehr stellen. 2.

a) Das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) verpflichtet die Kantone, sämtliche Gewinne, die sich bei der Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks sowie von Anteilen daran, ergeben, zu besteuern, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt (Art. 12 Abs. 1 StHG). Damit müssen die Kantone zwingend die Veräusserung von im Gesamteigentum oder Miteigentum stehenden Anteilen der Grundstückgewinnsteuer unterwerfen (vgl. BERNHARD ZWAHLEN in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel 2008, N. 26 zu Art. 12 StHG). Von dieser verpflichtenden Besteuerung können nur solche Gewinne ausgenommen werden, bei denen der Harmonisierungsgesetzgeber in einer abschliessenden Aufzählung einen Steueraufschub vorsieht (Erbgang, Erbvorzug, Schenkung, Begründung oder Aufhebung der ehelichen Gütergemeinschaft, bestimmte Arten von Landumlegungen, Ersatzbeschaffung von land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücken oder Eigenheimen; vgl. Art. 12 Abs. 3 StHG). Dementsprechend wird die Steuerpflicht nach Art. 42 Abs. 1 des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden (StG; BR 720.000) durch jede Veräusserung begründet, mit welcher Eigentum an einem Grundstück übertragen wird. Steuerbar ist der Veräusserungsgewinn im Sinne von Art. 46 StG, d.h. der Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Auch die Bündner Gemeinden erheben gemäss Art. 6 des Gesetzes über die Ge-

- 9 - meinde- und Kirchensteuern (GKStG; BR 720.200) i.V.m. Art. 45 ff. StG eine Grundstückgewinnsteuer in der Höhe der Kantonssteuer. b) Bei der Grundstückgewinnsteuer gelten gemäss Art. 49 Abs. 1 lit. a StG Kosten für Erschliessungen, Bauten, Umbauten und andere dauernde Verbesserungen, die eine Werterhöhung des Grundstücks bewirkt haben, als abzugsfähige Aufwendungen. Nicht abziehbar sind gemäss Art. 49 Abs. 2 StG Aufwendungen, die bei der Einkommenssteuer als Abzüge berücksichtigt worden sind. Als bei der Einkommenssteuer abziehbare Aufwendungen gelten gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. b StG die Unterhaltskosten. Dazu zählen die jährlich oder periodisch wiederkehrenden, nicht wertvermehrenden Ausgaben mit Einschluss der Versicherungsprämien. Nicht wertvermehrende, sondern werterhaltende Ausgaben sind Aufwendungen, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern die Erhaltung bzw. der Ersatz bisheriger Werte ist wie beispielsweise der Ersatz eines Bades oder einer Küche, der Ersatz eines Flachdaches, der Ersatz eines Teppichbodens durch einen Parkett, der Ersatz elektronischer Installationen sowie Reparatur-, Maler- und Gipsarbeiten (vgl. FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum Züricher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, N. 30 ff. zu § 221; vgl. auch Praxisfestlegung der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden, Liegenschaftskosten und Dumont-Praxis zu Art. 35 StG, Ziff. 2.2.1). 3. a) Bezüglich Unterhaltskosten für neu erworbene Liegenschaften galt bis zum Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei

Liegenschaften vom 3. Oktober 2008 per 1. Januar 2010 die vom Bundesgericht mit BGE 99 Ib 362 eingeleitete strenge Dumont-Praxis, welche grundsätzlich sowohl auf Bundes- als auch auf kantonaler Ebene Anwendung fand. Danach konnten Gebäude- unterhaltskosten bei einer neu erworbenen Liegenschaft, die vom techni-

- 10 - schen Standpunkt aus zwar Unterhaltskosten darstellten, jedoch eine Verbesserung des Liegenschaftswertes gegenüber dem Zeitpunkt des Erwerbes bewirkten, bei der Einkommenssteuer nicht zum Abzug zugelassen werden. Nur diejenigen Aufwendungen sollten Unterhaltskosten darstellen, die zur Werterhaltung oder zur Wiederherstellung nach dem Kauf eingetretener Wertverminderungen notwendig waren. Nicht ausschlaggebend war dabei, ob die Aufwendungen technisch bzw. objektbezogen werterhaltender oder wertvermindernder Natur waren, sondern, ob sie den Wert der Liegenschaft seit dem Erwerb durch den neuen Eigentümer erhielten oder vermehrten (vgl. Praxisfestlegung der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden, Liegenschaftskosten und Dumont-Praxis zu Art. 35 StG, Ziff. 6.1.1). b) Während der Steuerperioden 2005 bis 2009 war die Anwendung der Dumont-Praxis nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bloss noch auf vernachlässigte Liegenschaften beschränkt. Handelte es sich um eine vom bisherigen Eigentümer vernachlässigte Liegenschaft, so waren die Kosten, die der Erwerber zur Instandstellung in den ersten fünf Jahren aufwenden musste, steuerlich grundsätzlich bei der Einkommenssteuer nicht abziehbar (vgl. Art. 1 Abs. 1 zweiter Satz der bundesrätlichen Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer [Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116] in der bis Ende 2009 gültigen Fassung, AS 2009 1517). Ging es dagegen um eine nicht vernachlässigte Liegenschaft, konnte der neue Eigentümer die „anschaffungsnahen“ Kosten steuerlich abziehen, soweit sie für den normalen periodischen Unterhalt (und nicht zum Nachholen unterbliebenen Unterhalts) aufgewendet wurden. Damit sollte eine steuerpflichtige Person, die eine im Unterhalt vernachlässigte Liegenschaft kaufte, um sie instand zu stellen, steuerlich nicht besser gestellt werden als derjenige Steuerpflichtige, der ein bereits renoviertes Grundstück er-

- 11 - warb (Urteil des Bundesgerichtes 2A.480/2004 vom 2. Februar 2005 E.2.1, publ. in: StE 2005 A 23.1 Nr. 10). Die Frage, wann eine Liegenschaft in diesem Sinne als vernachlässigt galt, war nach der bundesgerichtlichen Praxis anhand der konkreten Umstände zu beantworten. Massgebliche Indizien waren namentlich das Alter des erworbenen Gebäudes, die Art und der Umfang der vorgenommenen Arbeiten, das Verhältnis zwischen Renovationsaufwand und Erwerbspreis sowie die Höhe des Kaufpreises (vgl. Urteile des Bundesgerichtes 2C_348/2010 vom

E. 10

Oktober 2010 E.2.1, 2G_595/2009 vom 14. Dezember 2009 E.2.2, 2G_525/2008 vom 23. Juli 2008 E.4, 2A.71/2006 vom 21. Juni 2006 E.3.1.1, 2A.389/2003 vom 10. März 2004 E.2). Lag eine in diesem Sinne vernachlässigte Liegenschaft vor, so konnten nur die Instandstellungskosten, d.h. die Auslagen zur Beseitigung von Schäden, die seit dem Erwerb eingetreten waren, abgezogen werden, im Gegensatz zu den kurz nach der Anschaffung angefallenen Instandstellungskosten (vgl. zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichtes 2A.480/2004 vom 2. Februar 2005, publ. in: StE 2005 A 23.1 Nr. 10 mit weiteren Hinweisen; BGE 123 II 218). 4. a) Vorliegend hat der Beschwerdeführer die fragliche Liegenschaft am 26. April 2005 für Fr. 480'000.-- erworben, anschliessend in den Jahren 2005 bis 2009 für rund Fr. 100'000.-- renovieren lassen und schliesslich mit

Kaufvertrag vom 12. November 2012 an die X._____ AG verkauft. In der Steuererklärung für den Grundstücksgewinn vom 16. Mai 2013 hat der Beschwerdeführer bei einem Veräusserungspreis von Fr. 600'000.-- einen Abzug für den Anteil am Erneuerungsfonds von Fr. 8'082.-- und Neben- kosten der Veräusserung von Fr. 7'200.-- deklariert, was einen Veräusse- rungserlös von Fr. 584'718.-- ergab. Davon zog er die Anlagekosten, vor- liegend Fr. 590'832.--, bestehend aus dem damaligen Kaufpreis von Fr. 480'000.--, Nebenkosten des Erwerbs von Fr. 6'000.-- sowie wertver- mehrenden Aufwendungen von Fr. 104'832.--, ab, woraus ein Verlust

- 12 - bzw. ein steuerbarer Grundstücksgewinn von Null Franken resultierte. Mit Veranlagungsverfügung vom 5. Juni 2013 für die kantonale und kommu- nale Grundstückgewinnsteuer reduzierte die kantonale Steuerverwaltung insbesondere die geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen von Fr. 104'832.-- auf Fr. 34'955.-- und legte aufgrund eines steuerbaren Grundstückgewinns von Fr. 74'480.-- Grundstückgewinnsteuerbeträge von kantonal und kommunal je Fr. 6'313.15, insgesamt somit Fr. 12'626.30, fest. b) Streitig ist einzig die Berechnung der gemäss Art. 49 Abs. 1 lit. a StG zulässigen Anlagekosten aus den anschliessend an den Kauf vom 26. April 2005 in den Jahren 2005 bis 2009 für gesamthaft Fr. 101'994.85 getätigten Renovationsarbeiten. Davon beliefen sich gemäss den vom Beschwerdeführer an die kantonale Steuerverwaltung eingereichten Ab- rechnungen „Investitionen in X._____“ (vgl. BG-act. 4) Fr. 68'155.90 auf die beschwerdeführerische StWE 50749 selbst (2005 Fr. 59'821.--, 2007 Fr. 8'334.90) bzw. Fr. 33'838.95 (2008 Fr. 32'400.--, 2009 Fr. 1'438.95) auf das Gesamtgebäude (total für das Gesamtgebäude Fr. 3'000'000.--, wertquotenmässiger Anteil des Beschwerdeführers Fr. 33'838.95). Be- tragsmässig geht es - nachdem die kantonale Steuerverwaltung zu Recht zwei nicht den Anlagekosten i.S.v. Art. 49 Abs. 1 lit. a StG zuzuordnende Beträge von Fr. 1'129.80 und 1'707.20 für die Entrümpelung und Reini- gung der Liegenschaft gestrichen hat und Anlagekosten in der Höhe von Fr. 34'955.-- anerkannt hat - noch um die Zulassung von zusätzlichen Ab- zügen in der Höhe von Fr. 67'039.85 (= Fr. 104'831.85 - 1'129.80 - 1'707.20 - 34'955.--). Wie gesehen setzt Art. 49 Abs. 1 lit. a StG hierfür voraus, dass die Kosten für Umbauten eine Werterhöhung des Grunds- tücks bewirkt haben, wobei Aufwendungen, die bereits bei der Einkom- menssteuer als Abzüge berücksichtigt worden sind, gemäss Art. 49 Abs. 2 StG nicht geltend gemacht werden können. Bereits diese Bestim-

- 13 - mungen deuten an, dass die reinen werterhaltenden Unterhaltskosten grundsätzlich bei der Einkommenssteuer abziehbar sind, während die wertvermehrenden Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer ab- zugsfähig sind. Wie vorstehend unter Erwägung 3 erläutert hat das Bun- desgericht bezüglich Berücksichtigung der reinen Unterhaltskosten bei der Einkommenssteuer für die direkte Bundessteuer die Dumont-Praxis entwickelt, welche an sich auch im Kanton Graubünden für die kantonale und kommunale Einkommenssteuer übernommen worden ist. Unter den Parteien ist denn auch unbestritten, dass diese Praxis bis ins Jahr 2004 volle Gültigkeit hatte, dass sie ab dem Jahr 2005 bis 2009 eine gewisse Beschränkung in dem Sinne erfahren hat, dass deren Anwendbarkeit nur noch für Liegenschaften zulässig war, die vom Voreigentümer vernach- lässigt worden sind, und dass die Dumont-Praxis ab Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die steuerliche Behandlung von Instandstellungs- kosten bei Liegenschaften per 1. Januar 2010 an sich nicht mehr gilt. c) Wenn nun die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Kosten für die Renovationsarbeiten unter der Geltung der Dumont-Praxis bei der Ein- kommenssteuer

nicht zugelassen worden wären, müssten sie grundsätzlich vollumfänglich als Anlagekosten bei der Grundstücksgewinnsteuer anerkannt werden. Die in vorliegendem Beschwerdeverfahren zur Diskussion stehenden Renovationsarbeiten sind gemäss den der Steuererklärung beigelegten Abrechnungen (vgl. BG-act. 4) an der 2 ½-Zimmer Ferienwohnung des Beschwerdeführers selber in den Jahren 2005 und 2007 und am Mehrfamilienhaus als solches in den Jahren 2008 und 2009 vorgenommen worden. Es gelangt demnach die ab dem 1. Januar 2005 geltende modifizierte Dumont-Praxis zur Anwendung. Wie vorstehend erläutert ist bei der modifizierten Dumont-Praxis insbesondere die Frage zentral, ob die Liegenschaft vom Voreigentümer vernachlässigt worden ist, wobei diese Frage gemäss zitierter Bundesgerichtspraxis jeweils nach

- 14 - den konkreten Umständen zu beantworten ist. Dabei sind das Alter der Liegenschaft, der Umfang der vorgenommenen Arbeiten, das Verhältnis zwischen Renovationsaufwand und Erwerbspreis sowie die Höhe des Kaufpreises als massgebliche Indizien zu beachten (vgl. vorstehend Erwägung 3b). Diverse Kantone gingen dabei von einer vernachlässigten Liegenschaft aus, wenn kumulativ das Alter derselben im Renovationszeitpunkt zwischen 15 und 30 Jahren lag und die Instandstellungskosten 20 - 25 % des Erwerbspreises erreichten (vgl. BBl 2007, S. 7998 bzw. 8006). Auch die kantonale Steuerverwaltung hat in ihrer entsprechenden Praxisfestlegung als massgebliches Alter der Liegenschaft im Renovationszeitpunkt eine Grenze von 20 Jahren festgelegt (vgl. Praxisfestlegung der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden, Liegenschaftskosten und Dumont-Praxis zu Art. 35 StG, Ziff. 6.1.2). d) Vorliegend hat der Beschwerdeführer die im Mehrfamilienhaus in X._____ mit Baujahr 1973 gelegene StWE 50749 (2 ½-Zimmer Ferienwohnung) im Jahr 2005 für Fr. 480'000.-- erworben und diese in den Jahren 2005 für Fr. 59'821.-- und 2007 für Fr. 8'334.90 renovieren lassen. In den Jahren 2008 und 2009 wurde sodann das gesamte Mehrfamilienhaus für insgesamt Fr. 3'000'000.-- umfassend renoviert. Davon wurden Fr. 825'000.-- aus dem Erneuerungsfonds, der anteilmässig den STWE-Eigentümern gehört, finanziert. Die übrigen Fr. 2'175'000.-- wurden wertquotenmässig auf die einzelnen STWE-Eigentümer aufgeteilt und diesen im Jahr 2008 direkt belastet. Der auf den Beschwerdeführer entfallene Teil dieser umfassenden Gesamtrenovation betrug gesamthaft Fr. 33'838.95. Die kantonale Steuerverwaltung möchte den auf den Beschwerdeführer entfallenen Betrag der in den Jahren 2008 und 2009 vorgenommenen Gesamtrenovation am Mehrfamilienhaus von Fr. 33'838.95 nicht als Anlagekosten akzeptieren, da es sich bei diesen Investitionen am Gesamtgebäude um reinen Unterhalt handle, vorgenommen zudem einige Jahre nach dem

- 15 - Erwerb. Dieser Ansicht ist nicht zu folgen. Einerseits wurde das gesamte Mehrfamilienhaus 35 Jahre nach dessen Erstellung offenbar einer umfassenden Gesamtrenovation für insgesamt Fr. 3'000'000.-- unterzogen. Andererseits ist den der Steuererklärung beigelegten Abrechnungen (vgl. BG-act. 4) zu entnehmen, dass die in den Jahren 2008 und 2009 vorgenommene Gesamtrenovation des Mehrfamilienhauses nicht nur gemeinschaftliche Teile des Grundstücks und Gebäudes betroffen hat, sondern auch Gegenstände des Sonderrechts, so beispielsweise das Bad/WC. Überdies käme es einer verpönten Ungleichbehandlung zwischen Stockwerkeigentümern und Eigentümern eines Einfamilienhauses gleich, wenn die Kosten der von einer StWEG vorgenommenen Renovation an gemeinschaftlichen Bauteilen von vornherein nicht als Anlagekosten i.S.v. Art. 49 Abs. 1 lit. a StG qualifiziert werden könnten. Wenn aber der Eigentümer eines Einfamilienhauses, der seine Liegenschaft umfassend renovieren lässt, einschliesslich

solcher Gebäudeteile, welche in einer StWEG gemeinschaftliche Gebäudeteile darstellen würden, wie beispielsweise die tragenden Mauern, der Aussenverputz, die Eingangstüre, das Treppenhaus, die Waschküche, die zentrale Heizungsanlage etc., die Kosten dieser Renovationsarbeiten unter Umständen vollumfänglich als Anlagekosten i.S.v. Art. 49 Abs. 1 lit. a StG abziehen kann, spricht doch die Vermutung bei einer umfassenden Renovation dafür, dass die gesamten Aufwendungen wertvermehrenden Charakter haben (vgl. PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, N. 49 zu Art. 32 DBG; Urteil des Bundesgerichtes 2A.71/2006 vom 21. Juni 2005 E.3.2). Vor diesem Hintergrund sind aber die wertquotenmässig auf den Beschwerdeführer entfallenen Kosten der Gesamtrenovation des Mehrfamilienhauses von Fr. 33'838.95 bei den Kosten der einzelnen StWE ebenfalls mitzuberücksichtigen. Sodann erweist sich auch der Einwand der kantonalen Steuerverwaltung, wonach die umfassenden Renovationsarbeiten am Mehrfamilienhaus erst einige Jahre nach dem Erwerb durchgeführt wor-

- 16 - den seien, als unbegründet. So wandte das Bundesgericht die Dumont-Praxis in BGE 123 II 218 auf einen Sachverhalt an, wo der Beschwerdeführer am 1. November 1985 eine Liegenschaft erworben und in den Jahren 1988 bis 1990, mithin drei bis fünf Jahre nach deren Erwerb, renoviert hat. Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer noch im selben Jahr, in welchem er die Liegenschaft gekauft hat, nämlich im Jahr 2005, mit der Renovation derselben begonnen. Abgeschlossen wurden die Renovationsarbeiten mit der in den Jahren 2008 und 2009 erfolgten Gesamtrenovation des Mehrfamilienhauses. Wenn das Bundesgericht aber die Dumont-Praxis auf einen Sachverhalt wie den vorstehend geschilderten anwendet, wo die Renovationsarbeiten erst drei Jahre nach dem Liegenschaftserwerb begonnen und fünf Jahre nach dessen Erwerb vollendet wurden, muss dies erst recht für den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt gelten, wo die Renovationsarbeiten sogleich nach dem Erwerb begonnen und vier Jahre nach dem Liegenschaftserwerb abgeschlossen waren. e) Folglich ist nachfolgend davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer die zur Diskussion stehende Liegenschaft nach dem Kauf im Jahr 2005 während der Jahre 2005 bis 2009 für gesamthaft Fr. 101'994.85 hat renovieren lassen. Die Liegenschaft war im Zeitpunkt der Renovation 32-jährig und die Instandstellungskosten haben mit Fr. 101'994.85 21.25 % des Erwerbspreises von Fr. 480'000.-- ausgemacht. Bereits das Alter der Liegenschaft im Renovationszeitpunkt sowie das Verhältnis zwischen den Instandstellungskosten und dem Erwerbspreis sind als Indizien zu werten, dass die Liegenschaft im Unterhalt vernachlässigt war, zumal die langjährige Immobilienverwalterin der Liegenschaft, die B._____ AG, in der Einsprache vom 21. Juni 2013 bestätigt hat, dass sich die Ferienwohnung im Zeitpunkt des Erwerbs durch den Beschwerdeführer in einem relativ schlechten und völlig überalterten Zustand befunden habe und die vorma-

- 17 - lige StWE-Eigentümerin während Jahren keinerlei Erneuerungsarbeiten vorgenommen habe. Sodann ergibt sich auch aus den mit der Steuererklärung eingereichten Abrechnungen „Investitionen“ (BG-act. 4), dass die StWE 50749 einer umfassenden Renovation unterzogen wurde. So belegen die bei den Akten liegenden Leistungsabrechnungen die Sanierung der Elektroinstallationen, die Lieferung von diversen Beleuchtungskörpern, weitgehende Arbeiten an den Böden der Ferienwohnung, umfassende Malerarbeiten in der ganzen Ferienwohnung, die Renovation und Erneuerung von Fenstern, die umfassende Sanierung der Nasszellen (Bad/WC) sowie die Lieferung und den Einbau einer neuen Küche. Wird eine Liegenschaft in dieser Art umfassend erneuert,

spricht die Vermutung dafür, dass die gesamten Aufwendungen wertvermehrenden Charakter hatten (PETER LOCHER, a.a.O., N. 49 zu Art. 32 DBG; siehe auch: BERNHARD ZWAHLEN in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Basel 2008, N. 12 zu Art. 32 DBG; Urteile des Bundesgerichtes 2A.71/2006 vom 21. Juni 2005 E.3.2, 2A.480/2004 vom 2. Februar 2005 E.2.3, publ. in: StE 2005 A 23.1 Nr. 10). Dies muss vorliegend umso mehr gelten, als der vom Beschwerdeführer bezahlte Kaufpreis der StWE 50749 von Fr. 480'000.-- unter dem von der kantonalen Steuerverwaltung berechneten indexierten amtlichen Verkehrswert von Fr. 547'000.-- lag und die StWE nach Vornahme der umfassenden Renovationsarbeiten vom Beschwerdeführer zu einem erhöhten Preis von Fr. 600'000.-- weiterveräussert werden konnte. Bei dieser Sachlage ist von der Instandstellung einer zuvor vernachlässigten Liegenschaft bzw. von einer wertvermehrenden Investition auszugehen. Dementsprechend wäre aber eine Zulassung der Kosten des Umbaus als reine Unterhaltskosten bei der Einkommenssteuer von vornherein ausgeschlossen gewesen, sodass die kantonale Steuerverwaltung unter Berücksichtigung der modifizierten Dumont-Praxis die gesamten Kosten

- 18 - für die Renovation als Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer hätte anerkennen müssen. 5. Die von der kantonalen Steuerverwaltung erhobenen Einwände bezüglich Verkehrswert der Liegenschaft und ungefähr gleichbleibender Eigenmietwerte derselben von rund Fr. 17'000.-- im Rahmen der amtlichen Schätzungen aus den Jahren 1994 und 2008 sind nicht geeignet, am erwähnten Ergebnis massgeblich etwas zu ändern. Einerseits hat sich der Verkehrswert der Liegenschaft nach Vornahme der umfassenden Renovationsarbeiten von Fr. 487'000.-- im Jahr 1994 (vgl. BG-act. 8) auf offensichtlich Fr. 600'000.-- im Verkaufszeitpunkt erhöht. Bezüglich des Eigenmietwerts, welcher sich infolge der Renovationsarbeiten von Fr. 15'600.-- gemäss Schätzung vom 30. November 1994 (BG-act. 8) auf Fr. 17'330.-- gemäss Schätzung vom 8. Dezember 2008 (BG-act. 9) erhöht hat, ist festzuhalten, dass der Eigenmietwert einer Liegenschaft die Nutzungsmöglichkeit der vorhandenen Wohn- und Nutzfläche berücksichtigt. Dementsprechend verändert sich aber der Eigenmietwert nur in geringem Ausmass, wenn beispielsweise das Mauerwerk innen und aussen wegen struktureller Mängel saniert wird oder die tragende Konstruktion komplett ersetzt werden muss. Auch die Sanierung der Elektroinstalltionen sowie die Auswechslung der Sanitäreanlagen in den Nasszellen oder auch der Einbau einer neuen Küche sind vor diesem Hintergrund nur beschränkt geeignet, den Eigenmietwert zu erhöhen. Vorliegend wurde durch die umfassenden Renovationsarbeiten vielmehr wieder ein Zustand erreicht, wie er bei einer üblichen Nutzung und dem jährlich angemessenen Unterhalt vorgelegen hätte. Vor diesem Hintergrund dürfte eine Renovation wie die vorliegende nur in den seltensten Fällen - beispielsweise bei einer Vergrösserung der Wohnfläche durch einen Anbau - zu einer markanten Steigerung des Eigenmietwerts führen.

- 19 - 6. Die Haltung der kantonalen Steuerverwaltung ist auch insofern widersprüchlich, als unter der Geltung der modifizierten Dumont-Praxis - im Gegensatz zur ab dem 1. Januar 2010 geltenden Praxis - die Renovationskosten entweder vollumfänglich bei der Einkommenssteuer zum Abzug zugelassen oder aber überhaupt keine Kosten als Gebäudeunterhaltskosten bei der Einkommenssteuer abzugsberechtigt waren. Bei konsequenter Weiterverfolgung der Auffassung der kantonalen Steuerverwaltung, wonach es sich bei der zur Diskussion stehenden StWE 50749 vor dem Umbau nicht um eine

vernachlässigte Liegenschaft gehandelt hat und demnach die anschaffungsnahen Renovationskosten bei der Einkommenssteuer abzugsberechtigt gewesen wären, hätte sie dementsprechend anlässlich der Veranlagung für die Grundstückgewinnsteuer gar keine Renovationskosten zum Abzug zulassen dürfen. Ermessensweise liess sie dann aber einen Abzug von rund 33 % der geltend gemachten Aufwendungen von Fr. 104'832.--, ausmachend Fr. 34'955.--, zum Abzug zu, wahrscheinlich aufgrund der offenbar ab dem Jahr 2005 erfolgten Pauschalabzüge bei der Einkommenssteuer, welche aber für das vorliegende Verfahren nicht relevant sind. Ein solches „Entgegenkommen ex aequo et bono“ entspricht an sich nicht der modifizierten Dumont-Praxis. Es erübrigt sich jedoch, weiter auf diesen Punkt einzugehen, da die kantonale Steuerverwaltung - wie vorstehend erläutert - ohnehin die gesamten Kosten für die Renovation als Anlagekosten i.S.v. Art. 49 Abs. 1 lit. a StG bei der Grundstückgewinnsteuer hätte anerkennen müssen, da eine Anerkennung dieser Kosten als Unterhaltskosten i.S.v. Art. 35 Abs. 1 lit. b StG bei der Einkommenssteuer von vornherein ausgeschlossen gewesen wäre. Die Beschwerde erweist sich somit als begründet und ist gutzuheissen. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 26. August 2013 sowie die ihm zugrunde liegende Veranlagungsverfügung vom 5. Juni 2013 sind aufzuheben und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die kantonale Steuerverwaltung zurückzuweisen.

- 20 - 7. Bei diesem Ausgang gehen die Verfahrenskosten gestützt auf Art. 73 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; BR 370.100) zulasten des Kantons Graubünden (Steuerverwaltung). Gemäss Art. 78 Abs. 1 VRG wird die unterliegende Partei in der Regel verpflichtet, der obsiegenden Partei alle durch den Rechtsstreit verursachten notwendigen Kosten zu ersetzen. Die kantonale Steuerverwaltung hat daher A. _____ aussergerichtlich zu entschädigen. Das Gericht erachtet dabei eine Entschädigung von Fr. 2'000.-- (inkl. MWST) als angemessen. Demnach erkennt das Gericht:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.