

# GR\_GERICHTE A 2020 28 vom 25. Januar 2022

GR Gerichte, 2022-01-25, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr\\_gerichte\\_A\\_2020\\_28](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2020_28)

FR: GR\_GERICHTE A 2020 28 du 25 janvier 2022

IT: GR\_GERICHTE A 2020 28 del 25 gennaio 2022

## Regeste

Kantons-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer | Einkommenssteuer

## Erwägungen

### E. 1

A.\_\_\_\_\_ reichte am 8. Februar 2017 die Steuererklärung für die Steuerperiode 2015 ein. Mit Schreiben vom 22. März 2017 stellte er zudem den Antrag, dass bei der Liegenschaft auf der Parzelle C.\_\_\_\_\_ in B.\_\_\_\_\_ effektive Unterhaltskosten in der Höhe von CHF 665'750.55 anstelle der deklarierten Pauschale zum Abzug zuzulassen seien.

### E. 2

Mit Veranlagungsverfügungen vom 14. Februar 2019 für die Kantons- und Gemeindesteuer sowie die direkte Bundessteuer 2015 hat die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden die nachgereichten Umbaukosten nicht zum Abzug anerkannt. Es handle sich beim Umbau um eine Umnutzung, die einem Neubau gleichkomme und diese Kosten seien deshalb nicht abzugsfähig.

### E. 3

Am 18. März 2019 erhob A.\_\_\_\_\_ gegen diese Veranlagungsverfügungen vom 14. Februar 2019 Einsprache mit dem Antrag, die Veranlagungsverfügungen seien aufzuheben. Begründend führte er an, dass die Liegenschaftskosten im Umfang von CHF 458'303.-- zum Abzug zuzulassen seien, weil es sich dabei um werterhaltende Kosten handle. So habe sich die genutzte Wohnfläche, mit Ausnahme des Erdgeschosses, nicht verändert, lediglich die innere Gliederung der Liegenschaft sei leicht angepasst worden, indem die Innentrennwände neu angeordnet wurden.

### E. 3.1

Gemäss Art. 21 Abs. 1 DBG sind die Erträge aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere die Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutznie-

- 7 - sung oder sonstiger Nutzung (lit. a) sowie der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (lit. b), steuerbar. Von den gesamten steuerbaren Einkünften werden gemäss Art. 25 DBG die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge abgezogen. In Art. 26 - 33a DBG werden die allgemeinen Abzüge aufgezählt. Bei Liegenschaften im Privatvermögen können gemäss Art. 32 Abs. 2 DBG die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden.

### **E. 3.2**

Die Regelung des bündnerischen Steuergesetzgebers weicht nicht von der Lösung ab, wie sie im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vorgesehen ist. Gemäss Art. 22 Abs. 1 StG sind die Erträge aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung (lit. a) sowie der Mietwert von Gebäuden oder Gebäudeteilen, die sich der Steuerpflichtige kraft Eigentums oder eines Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung hält (lit. b), steuerbar. Zur Ermittlung des Reineinkommens werden von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und allgemeinen Abzüge nach den Art. 31 - 36 StG abgezogen. Art. 35 Abs. 1 lit. b StG sieht vor, dass die steuerpflichtige Person bei Grundstücken die Kosten des Unterhalts und der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien, die Kosten der Verwaltung durch Dritte und die Baurechtszinsen in Abzug bringen kann. Anstelle der tatsächlichen Verwaltungs- und Unterhaltskosten kann die steuerpflichtige Person für überbaute Grundstücke gemäss Art. 35 Abs. 2 StG einen Pauschalabzug beanspruchen.

### **E. 3.3**

Art. 32 Abs. 2 DBG und Art. 9 Abs. 3 StHG i.V.m. Art. 35 Abs. 1 lit. b StG verwenden dieselben Begriffe und haben den gleichen Inhalt. Unter dem Geltungsbereich des Steuerharmonisierungsgesetzes kann der Begriff der

- 8 - Unterhaltskosten im kantonalen Recht somit nicht anders ausgelegt werden als auf dem Gebiet der direkten Bundessteuer (BGE 128 II 66 E.4b, Urteile des Bundesgerichtes 2C\_558/2016, 2C\_559/2016 vom 24. Oktober 2017 E.4.), weshalb vorliegend die zu Art. 32 Abs. 2 DBG ergangene Rechtsprechung und Lehre auch für die Kantons- und Gemeindesteuer herangezogen werden kann.

### **E. 4**

Mit Einspracheentscheiden vom 18. Mai 2020 hiess die kantonale Steuerverwaltung die Einsprache vom 18. März 2019 teilweise gut und liess in Bezug auf die Liegenschaftsunterhaltskosten gesamthaft CHF 66'575.-- als Unterhaltskosten zum Abzug zu. Begründend führte die Steuerverwaltung aus, dass es sich bei den Kosten um Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Totalsanierung und teilweiser Umnutzung der Liegenschaft handle. Die Renovationen kämen einem Neubau gleich und seien als Ganzes als wertvermehrend einzustufen. Weil auch bei einer Totalsanierung

- 4 - ein Teil werterhaltender Natur sein könne, würden Kosten im Umfang von 10 % als werterhaltend qualifiziert und demnach CHF 66'575.-- zum Abzug zugelassen.

### **E. 4.1**

Die im Zusammenhang mit einem privaten Vermögensobjekt getätigten Aufwandpositionen lassen sich unterteilen in nicht abziehbare Lebenshaltungskosten, bei der Einkommenssteuer abzugsberechtigte Gewinnungskosten (insbesondere bei unbeweglichem Vermögen Liegenschaftsunterhaltskosten) und grundsätzlich bei der Einkommenssteuer nicht abziehbare Anlagekosten (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Zürich 2016, Art. 32 Rz. 9).

### **E. 4.2**

Unterhaltskosten sind Aufwendungen, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern in erster Linie die Erhaltung bereits vorhandener Werte ist und die nach längeren oder kürzeren Zeitabschnitten erneut zu tätigen sind (Reparaturen, Renovationen). Unterhaltsarbeiten lassen ein Gebäude in seiner Gestaltung, Form und Zweckbestimmung unverändert weiterbestehen; es werden einzig die mangelhaften Teile ersetzt oder instand gestellt. Unterhaltskosten sind Aufwendungen zur Erhaltung der Liegenschaft im bisherigen Zustand und setzen begrifflich bestehende Bauten und Anlagen voraus. Darüber hinaus können Unterhaltskosten auch solche Aufwendungen sein, mit denen zu bereits bestehenden Werten neue hinzugefügt werden, wobei die neuen Werte aber einzig dazu dienen, das Grundstück wieder in denjenigen Zustand zu versetzen, dass es seinen bereits einmal vorhanden gewesenen Verwendungszweck wieder vollständig erfüllen kann. Unterhaltskosten sind demnach all jene Aufwendungen, die ein Grundstück in denjenigen Zustand versetzen, in dem es sich bereits einmal befunden hat (zum Ganzen RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 32 Rz. 37 f.). Unterhaltskosten können somit

- 9 - sowohl der Instandhaltung als auch der Instandstellung eines Grundstücks dienen. Dabei sind Instandhaltungskosten die regelmässig anfallenden Auslagen, welche die Funktionsfähigkeit des Grundstücks sicherstellen. Demgegenüber fallen Instandstellungskosten aperiodisch, in grösseren Zeitabständen an und stellen die Ertragsfähigkeit der Liegenschaft sicher, indem sie durch diese Aufwendungen – allenfalls modernisiert – weiterhin ihren bisherigen Verwendungszweck erfüllen kann. Dazu gehören beispielsweise Fassadenrenovationen, Neuanstriche, aber auch der Ersatz veralteter Installationen wie sanitärer Einrichtungen, KÜcheneinrichtungen, Heizanlagen usw. (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 32 Rz. 39 ff.; LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, 2. Aufl., Basel 2019, Art. 32 Rz. 26).

#### **E. 4.3**

Von den Unterhaltskosten zu unterscheiden sind Aufwendungen, welche für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung eines Grundstücks anfallen. Solche wertvermehrenden Aufwendungen sind nicht bei der Einkommenssteuer (vgl. Art. 34 lit. d DBG, Art. 37 Abs. 1 lit. d StG), sondern bei der Grundstückgewinnsteuer abzugsfähig (vgl. Art. 49 Abs. 1 lit. a StG). Eine doppelte Berücksichtigung (sowohl bei der Einkommenssteuer wie auch bei der Grundstückgewinnsteuer) ist ausgeschlossen. Im Idealfall sind die Einkommenssteuer und die Grundstückgewinnsteuer systematisch und wertungsmässig lückenlos aufeinander abgestimmt (Urteile des Bundesgerichtes 2C\_460/2015 vom 1. Oktober 2015 E.4.1, 2C\_674/2014 vom 11. Februar 2015 E.3.3, 2C\_647/2013 vom 1. Mai 2014 E.2.2, 2C\_622/2011 vom 29. Februar 2012 E.4). Während Unterhaltskosten der Erhaltung bereits vorhandener Werte dienen, werden mit wertvermehrenden Aufwendungen zusätzliche neue Werte geschaffen (vgl. Urteile des Bundesgerichtes 2C\_558/2016, 2C\_559/2016 vom 24. Oktober 2017 E.2.3.2). Alle Aufwendungen, welche ein Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, d. h. ein Haus in den Rang eines besser ausgestatteten, wertvolleren Gebäudes aufrücken lassen, haben wertvermeh-

- 10 - renden Charakter (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 32 Rz. 48).

#### **E. 4.4**

Die übliche Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien (Urteile des Bundesgerichtes 2C\_558/2016, 2C\_559/2016 vom 24. Oktober 2017 E.2.3.2). Liegt jedoch ein wirtschaftlicher Neubau vor, muss von der Einzelbetrachtung abgesehen werden, weil von Anlagekosten und nicht von Unterhaltskosten auszugehen ist. Wenn die getätigten Arbeiten an einer bestehenden Liegenschaft ein derart grosses Ausmass annehmen, dass der Um- oder Ausbau der betroffenen Liegenschaft umfangmässig einem Neubau gleichkommt, ist von einem wirtschaftlichen Neubau auszugehen. Ein solcher liegt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung insbesondere dann vor, wenn das Investitionsvolumen die Anschaffungskosten übersteigt, sodass von Herstellungskosten zu sprechen ist, wenn die Gebäudehülle ersetzt wird, wenn eine Aushöhlung des Gebäudes oder von Gebäudeteilen mit Neugestaltung der Innenraumeinteilung vorgenommen wird, wenn mit der Neugestaltung eine Nutzungsänderung einhergeht oder wenn eine Totalsanierung vorgenommen wird (zum Ganzen Urteile des Bundesgerichts 2C\_242/2020 vom 23. September 2020 E.2.2 f.; 2C\_425/2020 vom

#### **E. 5**

Dagegen erhob A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend Beschwerdeführer) am 16. Juni 2020 Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden mit dem Antrag, die Einspracheentscheide aufzuheben und CHF 458'303.-- als Unterhaltskosten zum Abzug zuzulassen. Begründend führte er im Wesentlichen aus, dass ein Grossteil der Sanierungskosten klassische Unterhaltsarbeiten betreffen würden, deren Anteil mehr ausmachten, als die zum Abzug zugelassenen Kosten von 10 %. Es dürfe nicht von einem Umbau gesprochen werden, der in wirtschaftlicher Hinsicht einem Neubau gleichkomme. Selbst wenn von einer Totalsanierung ausgegangen würde, müsse zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Kosten unterschieden werden. Weiter seien Kosten für Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, unabhängig davon, ob es sich um werterhaltende oder wertvermehrende Investitionen handle, den steuerlich abzugsfähigen Unterhaltskosten gleichgestellt. Endlich verhalte sich die Veranlagungsbehörde widersprüchlich, wenn sie einen einheitlichen Dauersachverhalt, der gleichermassen das Steuerjahr 2014, als auch das Steuerjahr 2015 betreffe, in den jeweiligen Steuerjahren abweichend beurteile.

#### **E. 5.1**

Der Beschwerdeführer anerkennt, dass sämtliche Kosten im Zusammenhang mit der neu erstellten Wohnung mit Balkon im Erdgeschoss als wertvermehrend gelten und nicht abzugsfähig sind. Dasselbe gilt für die Kosten betreffend das neu an das Gebäude angebaute Treppenhaus, die zwei angebauten Balkone im Obergeschoss und die zusätzliche Küche im Obergeschoss. Er rügt jedoch, dass die Qualifizierung seines gesamten Bauvorhabens als Umbau nicht zulässig und eine Einzelbetrachtung angezeigt sei. In erster Linie ist deshalb nachfolgend zu prüfen, ob die baulichen Massnahmen insgesamt als wirtschaftlicher Neubau zu qualifizieren sind.

- 11 -

#### **E. 5.2**

Die Beschwerdegegnerin 1 führt auf mehreren Seiten in den angefochtenen Entscheiden aus, gestützt auf welche Überlegungen sie auf das Vorliegen eines wirtschaftlichen

Neubaus geschlossen hat. Diese Überlegungen sind, wie nachfolgend dargelegt wird, allesamt sachlich begründet.

### **E. 5.3**

Die Beschwerdegegnerin 1 hat das Vorliegen eines wirtschaftlichen Neubaus unter anderem damit begründet, dass die Liegenschaft eine Wertsteigerung von knapp 120 % erfahren habe (Bf-act. 2 S. 5). Dies sei als Resultat von umfangreichen Sanierungsmassnahmen zu sehen. Sie stützt sich dabei auf Angaben der amtlichen Schätzungen aus dem Jahr 2011 und dem Jahr 2015 ab. Der Beschwerdeführer bringt dagegen vor, dass die Werte der amtlichen Schätzungen nicht beigezogen werden dürfen, da im Jahr 2011 die Werte zu tief geschätzt wurden und der Vergleich mit der Schätzung aus dem Jahr 2015 deshalb zu Verzerrungen führe. Die Beschwerdegegnerin 1 darf sich grundsätzlich auf die Werte der amtlichen Schätzung abstützen, weil diese eine erhöhte Beweiskraft für die darin enthaltenen Tatsachen aufweist und nicht ohne triftigen Grund davon abzuweichen ist. Dies gilt umso mehr, je neuer die amtliche Schätzung ist (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden [VGU] A 15 25 vom 24. September 2015 E.2c). Vorliegend stützt sich die Beschwerdegegnerin 1 für die Veranlagung des Steuerjahrs 2015 auf die amtliche Schätzung vom 25. Juni 2015 und damit auf eine durchaus zeitnahe Schätzung für die Beurteilung der Steuerperiode im Jahr 2015 (Bf-act. 17). Sie vergleicht dabei diese Werte mit dieser der amtlichen Schätzung aus dem Jahr 2011. Der Beschwerdeführer bringt dagegen vor, dass die Werte der Schätzung vom 2. Mai 2011 fälschlicherweise zu tief angesetzt wurden und sie für die Beurteilung deshalb nicht beigezogen werden dürfen. Die Werte der rechtskräftigen amtlichen Schätzungen sind gemäss konstanter Praxis des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden grundsätzlich für die Steuerbehörden verbindlich (vgl. VGU A 17 59 vom

- 12 - 31. August 2018 E.4.2, A 17 57 vom 27. März 2018 E.4b, A 15 21 vom 22. März 2017 E.4a, A 15 13 vom 19. Januar 2016 E.2c, A 13 59 vom 4. März 2014 E.3c, A 10 29 vom 23. April 2010 E.2, A 07 44 vom 22. Januar 2008 E.2, A 04 52 vom 19. Oktober 2004 E.2, A 01 25 vom 10. Juli 2001 E.2c; PVG 2002 Nr. 24, 2000 Nr. 47, 1997 Nr. 37). Wenn eine Person die amtliche Schätzung – wie vorliegend die amtliche Revisionschätzung vom 2. Mai 2011 – akzeptiert, ohne diese anzufechten, kann sie später in einem anderen Verfahren die Korrektheit derselben nicht mehr in Frage stellen. Dies widerspräche dem aus Art. 5 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV; SR 101) fliessenden Grundsatz von Treu und Glauben, welcher widersprüchliches und rechtsmissbräuchliches Verhalten verbietet. Wenn Grundeigentümerinnen bzw. Grundeigentümer mit den amtlich geschätzten Werten ihrer Grundstücke nicht einverstanden sind, haben sie die amtliche Schätzung somit direkt mittels Einsprache beim Amt für Immobilienbewertung anzufechten (vgl. Art. 19 des Gesetzes über die amtlichen Immobilienbewertungen [IBG; BR 850.100]; siehe ferner Art. 13 Abs. 1 des früheren Gesetzes über die amtlichen Schätzungen [aSchG; BR 850.100]), wobei der Einspracheentscheid des Amtes für Immobilienbewertung gemäss Art. 20 Abs. 1 IBG innert 30 Tagen mittels Beschwerde beim Verwaltungsgericht angefochten werden kann (vgl. Art. 13 Abs. 2 aSchG). Wird die amtliche Schätzung akzeptiert, können die Grundeigentümerinnen bzw. Grundeigentümer die Korrektheit derselben später nicht mehr anfechten. Indes steht es einer Partei – insbesondere dann, wenn die 30-tägige Einsprachefrist bezüglich der amtlichen Schätzung von Art. 19 Abs. 1 IBG verpasst wurde – frei, jederzeit eine neue amtliche Schätzung zu verlangen (vgl. Art. 12 Abs. 1 IBG) oder

den Gegenbeweis zu den Werten der amtlichen Schätzung auf andere Weise zu erbringen. Der Beschwerdeführer bemängelt, dass in den Schätzungen vom 2. Mai 2011 und vom 25. Juni 2015 unterschiedliche Landwerte verwendet wur-

- 13 - den, dies zu Wertverzerrungen führe und deshalb für die Beurteilung nicht auf diese abgestellt werden dürfe. Konkret ist in der Schätzung vom 2. Mai 2011 ein Landwert von CHF 271 pro m<sup>2</sup> für eine Fläche von 965 m<sup>2</sup> aufgelistet (Bf-act. 16). In der Schätzung vom 25. Juni 2015 ist indes ein Landwert von CHF 500 pro m<sup>2</sup> für eine Fläche von 619 m<sup>2</sup> angegeben (Bf-act. 17). Die unterschiedlichen Beträge sind auf die Tatsache zurückzuführen, dass sich ein Teil der Parzelle C. \_\_\_\_\_ in der Gefahrenzone 1 befindet. Dies wurde in den Schätzungen vom Jahr 2011 und 2015 unterschiedlich berücksichtigt: In der Schätzung vom 2. Mai 2011 wurde die in der Gefahrenzone liegende Fläche nicht gesondert ausgeschieden, stattdessen wurde der Landwert für die gesamte Fläche mit einem tieferen Betrag, genau CHF 271 pro m<sup>2</sup>, festgesetzt. In der Schätzung vom 25. Juni 2015 wurde das sich in der Gefahrenzone 1 befindende Land separat ausgeschieden und für das übrige Land ein höherer Landwert verwendet. Das sich in der Gefahrenzone 1 befindende Land wurde zwar unterschiedlich, aber in beiden Schätzungen entsprechend berücksichtigt. Deshalb können die amtlichen Schätzungen durchaus miteinander verglichen werden. Dem Beschwerdeführer gelingt es nicht, einen Gegenbeweis zu den Werten der amtlichen Schätzung zu erbringen. Unter Ausklammerung der Wertsteigerung auf dem Landwert zwischen den amtlichen Schätzungen von 2011 und 2015, sprich CHF 61'900, ergibt ein Vergleich der beiden Verkehrswerte eine Wertsteigerung des Gebäudes von über 111.7%. Die Beschwerdegegnerin 1 darf sich deshalb auf die Werte der rechtskräftigen Schätzungen vom 25. Juni 2015 bzw. 2. Mai 2011 stützen. Es ist folglich auch nicht zu beanstanden, wenn die Beschwerdegegnerin 1 das Vorliegen einer Totalsanierung unter anderem damit begründet, dass der Mietwert laut den amtlichen Immobilienschätzungen vom 2. Mai 2011 und 25. Juni 2015 um fast das Doppelte gestiegen ist und dies als

- 14 - Indiz für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Neubaus wertet (Bf-act. 16 S. 4 und Bf-act. 17 S. 4). Wenn der Beschwerdeführer weiter vorbringt, es sei bei der Beurteilung nicht auf den Verkehrswert in der amtlichen Schätzung abzustellen, kann ihm nicht gefolgt werden. Zur Immobilienbewertung gehört die Bewertung des Neuwerts. Dieser bezieht sich auf die gebaute Substanz und bezeichnet die Erstellungskosten zum heutigen Zeitpunkt. Für die Berechnung des Neuwerts wird in der Regel das umbaute Volumen nach der SIA Norm 116 ermittelt und mit einem m<sup>3</sup>-Preis multipliziert. Mit anderen Worten entspricht der Neuwert den heutigen Kosten für die Erstellung eines Gebäudes gleicher Art, gleicher Grösse und gleichen Ausbaus am gleichen Standort. Die Wertänderungen eines Eingriffs an einem bestehenden Gebäude lässt sich daher nicht beim Vergleich zwischen den Neuwerten der amtlichen Schätzungen vor und nach den baulichen Eingriffen ermitteln, sondern durch die Differenz der entsprechenden Verkehrswerte (unter Ausklammerung des Landwertes). In Bezug auf den Neuwert des Gebäudes, ist im Übrigen zu bemerken, dass auch der Neuwert der amtlichen Schätzung vom 25. Juni 2015 verglichen mit dem Neuwert der Schätzung vom 2. Mai 2011 mit einer Differenz von CHF 483'100.-- stark gestiegen ist (Bf-act. 16 S. 4 und Bf-act. 17 S. 4). Nachfolgend soll geprüft werden, ob noch weitere Indizien für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Neubaus sprechen.

#### **E. 5.4**

Der Vollständigkeit halber ist zu bemerken, dass anlässlich des durchgeführten Augenscheins am 15. November 2021 festgestellt wurde, dass die aktuelle Innengestaltung

der Liegenschaft auf der Parzelle C.\_\_\_\_\_ von den eingereichten Bauplänen abweicht (siehe dazu die eingereichten Baupläne Bf-act. 11, Bg-act. 4, Grundrisspläne in Bg-act. 3). Wie anläss-

- 15 - lich des durchgeführten Augenscheins konstatiert werden konnte, befinden sich im Obergeschoss drei Wohnungen: Eine 5.5-Zimmerwohnung, eine 2.5-Zimmerwohnung und eine 3.5-Zimmerwohnung. Die eingereichten Baupläne vom 23. Oktober 2012 (Bf-act. 11) und vom 5. März 2014 (Grundrisspläne in Bg-act. 3) entsprechen grundsätzlich dieser Ausgangslage, weshalb auf diese abzustellen ist. Es ist jedoch zu erwähnen, dass augenscheinlich festgestellt werden konnte, dass sich die Küche in der 3.5-Zimmerwohnung entgegen der Einzeichnung auf dem Bauplan vom 23. Oktober 2012 auf der gegenüberliegenden Seite befindet und die Türe zum einen Schlafraum sich auf einer anderen Seite befindet. Im Übrigen entspricht der Bauplan vom 23. Oktober 2012 jedoch der aktuellen Innengestaltung der Liegenschaft auf der Parzelle C.\_\_\_\_\_, wie sie sich am Augenschein am 15. November 2021 präsentiert hat. Im Rahmen des Umbaus im Jahr 2014 und 2015 wurden im Wesentlichen folgende Arbeiten vorgenommen: Das bestehende Treppenhaus wurde aufgehoben und neu an das Gebäude gebaut (Bf-act. 11, Abbildung 16 - 19 Augenscheinprotokoll). Dafür wurde ein neuer gedeckter Zugang gebaut (Bf-act. 11, Abbildung 15 Augenscheinprotokoll). Direkt unter dem neu erstellten Zugang zum Treppenhaus wurde im Untergeschoss ein Waschraum erstellt (Bf-act. 11, Abbildung 20 Augenscheinprotokoll). Im Erdgeschoss wurde eine 3-Zimmerwohnung eingebaut (Bf-act. 11, Abbildung 21 und 22 Augenscheinprotokoll). Die dazu verwendete Fläche diente vor dem Umbau als Umkleide- und Aufenthaltsraum sowie als Waschküche (Bf-act. 12). Für die neu erstellte 3-Zimmerwohnung wurden insbesondere auch eine Küche und sanitäre Anlagen installiert (Grundrisspläne in Bg-act. 3). Im Obergeschoss wurden die bestehenden Gipswände ersetzt und zum grössten Teil verschoben (Grundrisspläne in Bg-act. 3). Sämtliche Bäder und sanitären Anlagen wurden im Obergeschoss ersetzt und teilweise verschoben (Bf-act. 23, Grundrisspläne in Bg-act. 3). So befindet sich namentlich in der 5.5-Zimmerwohnung neu ein Schlafzimmer

- 16 - dort, wo sich vor dem Umbau zwei Bäder befanden. Die zwei bestehenden Küchen wurden ersetzt und beide verschoben. Zudem wurde eine weitere neue Küche im Obergeschoss eingebaut (Bf-act. 24, Grundrisspläne in Bg-act. 3). Gemäss Aussage des Beschwerdeführers am Augenschein wurde weiter eine verbesserte Wärmedämmung angebracht, die von innen auf die Wände im Obergeschoss aufgesetzt wurde (Augenscheinprotokoll S. 8). Im Obergeschoss, in der Waschküche und im Treppenhaus wurden ausserdem die Fenster ausgetauscht bzw. neu eingebaut (Bf-act. 21). Daneben wurden gewisse Bodenarbeiten im Umfang von CHF 15'841.05 vorgenommen (Bf-act. 25). Dem Gebäude wurde darüber hinaus eine neue Heizverteilung zugeführt (Bf-act. 22). Ausserdem wurden drei neue Balkone bei der Südfassade des Gebäudes erstellt (Bf-act. 10, Abbildung 32 Augenscheinprotokoll).

## **E. 5.5**

Die soeben aufgezählten Arbeiten haben ein erhebliches Ausmass angenommen und betrafen sämtliche wesentliche Bereiche der Liegenschaft: Sowohl im Unter-, wie im Erd- und Obergeschoss wurden beträchtliche Umbauarbeiten vorgenommen. So wurden für die Umbauarbeiten auch diverse Fachpersonen (Architekt, Heizungsingenieur, Lüftungs-, Kälte-, Klima-Ingenieur, Sanitäringenieur und Bauphysiker) beigezogen. Die Fachpersonen haben ein Honorar von CHF 87'145.80 in Rechnung gestellt (Bf-act. 5). Dies unterstreicht,

wie umfassend die bauliche Veränderung der Liegenschaft als Ganzes war. Für das Vorliegen einer Totalsanierung spricht auch die Tatsache, dass es sich um Bauarbeiten handelt, die zwei Jahre andauerten, mit anderen Worten mehrjährig waren. An dieser Stelle ist ausserdem zu bemerken, dass der Beschwerdeführer selber einräumt, dass es sich bei den Umbauarbeiten im Obergeschoss um eine Totalsanierung handelte (Bg-act. 5 S. 4). Für das Vorliegen einer Totalsanierung spricht auch das wirtschaftliche Ausmass der Umbauarbeiten. Insgesamt resultierten bauliche Massnahmen im Umfang von total CHF 1'025'000.-- (Bf-act. 5). Das Volumen der

- 17 - durchgeführten Arbeiten ist sowohl absolut betrachtet als auch erst recht im Verhältnis zum Kaufpreis im Jahr 2014 von CHF 717'000.-- (Bg-act. 10), als sehr gross zu bezeichnen. In wirtschaftlicher Hinsicht können die Umbaukosten folglich durchaus mit Arbeiten an einem Neubau verglichen werden. Bei dieser Sachlage ist nicht ersichtlich, welche Aufwendungen lediglich der Erhaltung der Liegenschaft in ihrem bisherigen baulichen Zustand dienen. Die fraglichen Arbeiten überschreiten den normalen Unterhalt bei weitem und haben einen eigentlichen Um- und Ausbau zum Gegenstand. In Betrachtung aller soeben aufgezählter Umstände sind die baulichen Massnahmen an der Liegenschaft als Totalsanierung zu betrachten.

#### **E. 5.6**

Hinzu kommt, dass während des Umbaus in den Jahren 2014 und 2015 zudem eine Aushöhlung des Obergeschosses mit anschliessender Neugestaltung der Innenraumaufteilung stattgefunden hat. Im Obergeschoss wurden sämtliche Gipswände ausgetauscht und zum grössten Teil verschoben. Auch ein Teil der sanitären Anlagen wurde verschoben wieder aufgebaut. Wenn der Beschwerdeführer vorbringt, dass der Grundriss im Rahmen des Umbaus einzig gedreht wurde, verkennt er, dass sich seit dem Umbau drei Wohnungen im Obergeschoss befinden, anstatt wie bis anhin zwei. Die Innenraumaufteilung des Obergeschosses hat sich somit wesentlich verändert. Im Weiteren mag es stimmen, dass der Anstoss zur neuen Innengestaltung des Obergeschosses, der zwingende Austausch teilweise verfallener Gipswände war. Daraus lässt sich jedoch nicht schliessen, dass die baulichen Veränderungen bloss der Instandstellung dienten und nicht zu einer Wertsteigerung führten. Durch die neue Raumaufteilung befinden sich nun drei Wohnungen im Obergeschoss, anstatt wie bis anhin zwei. Ein grosser Teil der Bäder und sanitären Anlagen wurden in ihrer Ausrichtung verschoben und sämtliche Küchen wurden an einem anderen Ort eingebaut (Bg-

- 18 - act. 3). Im Rahmen des Umbaus wurde gar eine zusätzliche Küche montiert. Dazu muss beachtet werden, dass die durch das gesamte Gebäude verlaufende Treppe nach aussen verlegt wurde (Bg-act. 11) und so unter anderem neuer Wohnraum im Obergeschoss geschaffen wurde. Diese dazugewonnene Fläche wird seit dem Umbau in der 3.5-Zimmerwohnung als Wohn- bzw. Essraum genutzt (Bg-act. 3). Mindestens im Obergeschoss wurde also eine Neugestaltung der Innenraumeinteilung vorgenommen. Gemäss oben zitierter bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist unter anderem bei einer Aushöhlung von Gebäudeteilen mit anschliessender Neugestaltung der Innenraumeinteilung von einem wirtschaftlichen Neubau auszugehen. Der Umbau kann nicht mehr als blosser Unterhalt betrachtet werden. Der Vollständigkeit halber ist zudem zu bemerken, dass auch im Erd- und Untergeschoss eine Erweiterung des Wohnraums stattgefunden hat: Einerseits dadurch, dass das gesamte Treppenhaus verschoben wurde bzw. an das Gebäude angebaut wurde (Schnittplan in Bg-act. 4). Andererseits dadurch, dass

ein Zugang zum Treppenhaus gebaut wurde, der im Erdgeschoss seit dem Umbau als Garderobe genutzt wird und im Untergeschoss auf einer Fläche, die vor dem Umbau nicht genutzt wurde, ein Waschraum erstellt wurde (Bf-act. 11).

### **E. 5.7**

In Würdigung aller soeben aufgezählten Umstände ist zusammenfassend festzuhalten, dass es sich bei den vorliegenden Umbauarbeiten um eine Totalsanierung mit einer Neugestaltung der Raumaufteilung handelt. In Anwendung der oben zitierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung kommt dies in steuerlicher Sicht einem wirtschaftlichen Neubau gleich. Die Kosten sind folglich insgesamt als Anlagekosten zu qualifizieren. Das Vorliegen eines wirtschaftlichen Neubaus führt zu einer Gesamtbetrachtung, welche nicht zwischen werterhaltenden und werterneuernden Kosten unterscheidet. Dem Beschwerdeführer kann deshalb nicht gefolgt werden, wenn er vorbringt, dass auch bei Vorliegen einer Totalsanierung eine Ein-

- 19 - zelbetrachtung angezeigt sei. Die rechtliche Würdigung der Beschwerdegegnerin 1 ist folglich nicht zu beanstanden.

### **E. 6**

Die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden (nachfolgend Beschwerdegegnerin 1) schloss in ihrer Vernehmlassung vom 8. Juli 2020 auf Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen an, dass es sich im vorliegenden Fall um eine Totalsanierung handle, weil die Liegenschaft durch den Umbau eine Wertsteigerung erfahren habe, zusätzliche Wohnungen erstellt wurden, der Mietertrag durch die Totalsanierung erhöht wurde und im Obergeschoss eine Aushöhlung stattgefunden habe. Kosten für Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, können bei einer Totalsanierung mit Neubaucharakter nicht

- 5 - abgezogen werden. Darüber hinaus seien frühere Veranlagungen für die Steuerbehörden nicht verbindlich.

#### **E. 6.1**

Im Übrigen bringt der Beschwerdeführer vor, dass die Beschwerdegegnerin 1 sich widersprüchlich und willkürlich verhalte, wenn sie im Einspracheentscheid abschliessend festhält, dass in der vorliegenden Konstellation nicht mehr aufgeteilt werde zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Kosten, anschliessend jedoch trotzdem steuerlich abzugsfähige Unterhaltskosten im Umfang von 10 % der tatsächlich angefallenen Sanierungskosten gewährt.

#### **E. 6.2**

Obschon es sich bei den im Jahr 2015 vom Beschwerdeführer getätigten Investitionen nach dem oben Gesagten um Anlagekosten handelt, hat die Beschwerdegegnerin 1 mit Einspracheentscheid vom 18. Mai 2020 Auslagen im Umfang von 10 % als werterhaltend qualifiziert und entsprechend zum Abzug zugelassen. Das Bundesgericht hat festgehalten, dass eine Totalsanierung (bzw. ein völliger Um- oder Ausbau) einer Liegenschaft, die praktisch einem Neubau gleichkommt, aus steuerlicher Sicht eine Herstellung darstellt, weshalb die damit verbundenen Kosten einkommenssteuerlich nicht absetzbar sind (Urteile des Bundesgerichts 2C\_242/2020 vom 23. September 2020 E.2.2 f.; 2C\_425/2020 vom 13. Juli 2020 E.3.5.2 f.; 2C\_153/2014 vom 4. September 2014 E.2.3). Die Beschwerdegegnerin 1 hätte daher einzig den Pauschalabzug zulassen dürfen. In solchen

Konstellationen erweist sich die bundesgerichtliche Praxis als äusserst streng. Mit einer entsprechenden Planung der Arbeiten, wären die werterhaltenden Arbeiten zum Abzug zugelassen worden. Durch das Zusammenfassen der Arbeiten fällt gemäss Bundesgericht ein Abzug der werterhaltenden Arbeiten weg. Zudem fehlt auch eine Koordination mit der Grundstückgewinnsteuer, zumal bei einem späteren Verkauf unklar bleibt, von welchen Anlagekosten man ausgehen darf bzw. muss. Vor dem Hintergrund kann der Beschwerdeführer aus dem Umstand, dass die Beschwerdegegnerin 1 trotz Vorliegens eines einem Neubau gleichzustellen-

- 20 - den Um- und Ausbaus einen pauschalen Anteil von 10% der Gesamtkosten als werterhaltende Arbeiten zum Abzug zugelassen hat, nichts zu seinen Gunsten ableiten. Dieses Vorgehen entspricht der massgeblichen Praxisfestlegung der kantonalen Steuerverwaltung, wonach auch bei Vorliegen einer Totalsanierung eines Gebäudes, welche einem Neubau gleichkommt, im Einzelfall ein Teil der Investitionen durchaus werterhaltender Natur sein kann (Praxisfestlegung der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden, Liegenschaftskosten zu Art. 35 StG, Ziff. 3.1).

## **E. 7**

Der Beschwerdeführer verzichtete mit Schreiben vom 10. August 2020 auf die ihm eingeräumte Möglichkeit der Einreichung einer Replik.

### **E. 7.1**

Weiter macht der Beschwerdeführer geltend, dass bei der direkten Bundessteuer Kosten für Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, unabhängig davon, ob es sich um werterhaltende oder um wertvermehrende Investitionen handelt, den steuerlich abzugsfähigen Unterhaltskosten gleichgestellt sind. So sei ein nicht unbeachtlicher Anteil der vorliegend zu beurteilenden Kosten zum Zwecke der rationelleren Energieverwendung aufgewendet worden.

### **E. 7.2**

Die Beschwerdegegnerin 1 führt in ihrer Vernehmlassung vom 8. Juli 2020 zu Recht aus, dass bei einer Totalsanierung mit Neubaucharakter die Kosten für Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, nicht geltend gemacht werden können. Zwar sieht Art. 35 Abs. 1 lit. b Satz 2 StG vor, dass energiesparende und umweltschonende Investitionen abziehbar sind, worunter auch Aufwendungen fallen, die zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen. Diese Massnahmen beziehen sich aber nur auf den Ersatz von veralteten und die erstmalige Anbringung von neuen Bauteilen oder Installationen in bestehenden Gebäuden. In Neubauten berechtigen derartige Auslagen jedoch nicht zum Abzug, wozu auch Aufwendungen für Um- und Ausbauten zählen, die wirtschaftlich einem Neubau gleichkommen. Als bestehendes Gebäude gilt somit nicht jedes Gebäude, das bereits vorhanden ist. Die getätigten Ausgaben müssen dazu dienen, die Liegenschaft in ihrem bisherigen vertrags- oder nutzungsmässigen Zustand zu erhalten

- 21 - (zum Ganzen Urteile des Bundesgerichts 2C\_242/2020 vom 23. September 2020 E.4 und 2C\_153/2014 vom 4. September 2014 E.3.3 m.H.). Die Qualifikation als wirtschaftlicher Neubau hat zur Folge, dass Art. 35 Abs. 1 lit. b Satz 2 StG nicht zur Anwendung gelangt und die wärmetechnischen Massnahmen, welche gemäss dem Beschwerdeführer dem Energiesparen sowie dem Umweltschutz dienen, auch unter

diesem Titel nicht ab- zugsfähig sind.

## **E. 8**

Am 15. November 2021 führte das Verwaltungsgericht einen Augenschein vor Ort durch, an welchem der Beschwerdeführer persönlich und sein Rechtsvertreter anwesend waren. Von Seiten der Beschwerdegegnerin 1 war der Abteilungsleiter Kommissariat (D. \_\_\_\_\_) und die zuständige Steuerkommissarin (E. \_\_\_\_\_) vor Ort präsent.

Anlässlich des Augenscheins wurde den Anwesenden Gelegenheit geboten, sich an Ort und Stelle auch noch mündlich zu den aufgeworfenen Fragen zu äussern. Seitens des Gerichts wurden insgesamt 40 Fotos erstellt und dem Augenscheinprotokoll beigelegt.

Dieses wurde den Parteien am 18. November 2021 zur Stellungnahme zugestellt. Die Beschwerdegegnerin 1 verzichtete am 25. November 2021 auf das Einreichen einer Stellungnahme. Vom Beschwerdeführer ging, trotz der ihm eingeräumten Frist, keine Stellungnahme mehr ein. Auf die Ausführungen der Parteien am Augenschein, in ihren Rechtsschriften sowie im angefochtenen Entscheid wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. II. Das Gericht zieht in Erwägung: 1.

Anfechtungsobjekt des vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens bilden die Einspracheentscheide vom 18. Mai 2020 betreffend die Kantons-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer 2015, mit welchem die Beschwerdegegnerin 1 die Einsprache des heutigen Beschwerdeführers vom 18. März 2019 teilweise gutgeheissen und in Bezug auf die Liegenschaft (Parzelle C. \_\_\_\_\_) CHF 66'575.-- als Unterhaltskosten

- 6 - zum Abzug zugelassen hat (Beschwerdeführerische Akten [Bf-act.] 2 und 3 und Beschwerdegegnerische Akten [Bg-act.] 8 und 9). Solche Entscheide können gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11), Art. 50 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) i.V.m. Art. 139 Abs. 1 des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden (StG; BR 720.00) bzw. Art. 29 Abs. 2 des Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern (GKStG; BR 720.200) mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden angefochten werden. Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtes ergibt sich aus Art. 49 Abs. 1 lit. b VRG, wonach das Verwaltungsgericht Beschwerden gegen Entscheide von Dienststellen der kantonalen Verwaltung und von unselbständigen Anstalten des kantonalen Rechts beurteilt, soweit das kantonale Recht den direkten Weiterzug vorsieht, was hier – wie gesehen (vgl. Art. 139 Abs. 1 StG) – der Fall ist. Demzufolge fällt die Beurteilung der vorliegenden Streitsache in die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtes des Kantons Graubünden. Der Beschwerdeführer ist als formeller und materieller Adressat des angefochtenen Einspracheentscheids beschwert und damit zur Beschwerdeerhebung befugt (vgl. Art. 50 VRG). Auf die zudem frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten. 2. Streitig und zu prüfen ist die Frage, ob die Beschwerdegegnerin 1 zu Recht bei der Liegenschaft (Parzelle C. \_\_\_\_\_) bloss CHF 66'575.-- der vom Beschwerdeführer geltend gemachten Kosten für den Umbau als werterhaltend qualifiziert und entsprechend als Unterhaltskosten zum Abzug zugelassen hat oder ob die Beschwerdegegnerin 1 sämtliche der vom Beschwerdeführer geltend gemachten Kosten zum Abzug hätte zulassen müssen.

### **E. 8.1**

Der Beschwerdeführer bringt zudem vor, dass sich die Veranlagungs- behörde widersprüchlich verhält, wenn sie einen Dauersachverhalt, der gleichermassen das Steuerjahr 2014 als auch das Steuerjahr 2015 betrifft, unterschiedlich beurteilt.

### **E. 8.2**

Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann eine Steuerbehörde Sachverhalte in späteren Veranlagungsperioden anders beurteilen als in früheren. Eine frühere beurteilte Rechtsfrage kann in einer späteren Ver- anlagung neu überprüft werden. Die tatsächlichen und die rechtlichen Ver- hältnisse, auf denen eine rechtskräftige Veranlagung beruht, können an sich in einer späteren Periode abweichend beurteilt werden (BGE 143 II 674 E.3.1; Urteil des Bundesgerichts 2C\_939/2019 vom 25. Mai 2020 E.2.3.3 m.H.). Bei einem mehrjährigen Umbau ist der Sachverhalt dyna- misch. So sind namentlich die insgesamt anfallenden Kosten der Steuer- behörde nicht von Anfang an bekannt. Dem Beschwerdeführer kann des- halb nicht gefolgt werden, wenn er vorbringt, es handle sich vorliegend um einen Dauersachverhalt. Das Verhalten der Beschwerdegegnerin 1 ist folglich nicht als widersprüchlich zu qualifizieren. 9. Zusammenfassend lässt sich nach dem vorstehend Gesagten festhalten, dass die Beschwerdegegnerin 1 für die Liegenschaft (Parzelle C.\_\_\_\_\_) zu Recht lediglich Unterhaltskosten im Umfang von CHF 66'575.-- akzeptiert und zum Abzug zugelassen hat.

- 22 - 10. Bei diesem Ausgang des Verfahrens gehen die Gerichtskosten gestützt auf Art. 73 Abs. 1 VRG zu Lasten des Beschwerdeführers. Die Staatsge- bühr wird im Rahmen von Art. 75 Abs. 2 VRG auf CHF 3'500.-- festgesetzt. Bund, Kanton und Gemeinden sowie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Organisationen wird gemäss Art. 78 Abs. 2 VRG in der Regel keine Parteientschädigung zugesprochen, wenn sie in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegen. Davon abzuweichen besteht vorliegend kein An- lass. III. Demnach erkennt das Gericht:

### **E. 13**

Juli 2020 E.3.5.2 f.; 2C\_153/2014 vom 4. September 2014 E.2.3).

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