

# GR\_GERICHTE A 2020 62 vom 18. Mai 2021

GR Gerichte, 2021-05-18, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr\\_gerichte\\_A\\_2020\\_62](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2020_62)

FR: GR\_GERICHTE A 2020 62 du 18 mai 2021

IT: GR\_GERICHTE A 2020 62 del 18 maggio 2021

## Regeste

Grundstücksgewinnsteuer | Grundstücksgewinnsteuer

## Erwägungen

### E. 1

A.\_\_\_\_\_ veräusserte am 12. April 2019 die Stock- werkeinheit B.\_\_\_\_\_ in C.\_\_\_\_\_ inklusive Mobilien zum Preis von CHF 470'000.00. Diese hatte sie im Jahr 1997 für CHF 350'000.00 erwor- ben.

### E. 2

In der Steuererklärung für Grundstücksgewinne vom 10. Februar 2020 machte A.\_\_\_\_\_ verschiedene Ausgaben als wertvermehrnde Aufwen- dungen geltend, insgesamt CHF 80'805.00. Diese wurden in der definiti- ven Veranlagungsverfügung vom 22. Juli 2020 nur teilweise akzeptiert, da einzelne Positionen als werterhaltend qualifiziert wurden. Ein allfälliger wertvermehrnder Anteil wurde bei gewissen Positionen deshalb lediglich zu einem Drittel anerkannt. Zudem wurden Einzahlungen in den Erneue- rungsfonds ebenfalls nicht steuermindernd berücksichtigt. Dasselbe gilt für die Aufwendungen aus den Jahren 2006 und 2014, welche gemäss der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden (nachfolgend KStV) bereits bei der ordentlichen Einkommenssteuer als Unterhalt in Abzug gebracht wurden.

### E. 3

Am 21. August 2020 erhob A.\_\_\_\_\_ Einsprache gegen die Veranlagung vom 22. Juli 2020 und führte aus, dass, soweit bestehende Elemente er- setzt worden seien, qualitativ bessere angeschafft worden seien. Eine Kür- zung um zwei Drittel sei daher nicht gerechtfertigt, zumal diese bei der Einkommenssteuer nicht in Abzug gebracht worden seien. Im Übrigen seien die Einzahlungen in den Erneuerungsfonds als Abzug zuzulassen. Aufgrund einer Vereinbarung zwischen ihr und den Käufern sei sie ver- pflichtet, zusätzliche Einzahlungen in den Erneuerungsfonds zu tätigen, dies käme einer Kaufpreisminderung gleich.

### E. 4

Die KStV wandte sich mit Schreiben vom 1. September 2020 an A.\_\_\_\_\_. Sie hielt darin an der pauschalen Berücksichtigung eines wertvermehren-

- 3 - den Anteils von einem Drittel fest und lehnte einen weitergehenden Abzug ab. Was das Kapital im Erneuerungsfonds angehe, so sei hier lediglich der Anteil per Datum der Eigentumsübertragung abzugsfähig. Die KStV setzte eine Frist von 30 Tagen zur Beibringung der entsprechenden Unterlagen, ansonsten könnten diese im Einspracheentscheid nicht berücksichtigt werden.

#### **E. 4.2**

Die Beschwerdeführerin hat vorliegend im Rahmen des Veranlagungsverfahrens Kopien folgender Rechnungen eingereicht (vgl. beschwerdegegnerische Akten [Bg-act.] 8): 27. August 1997 CHF 3'751.00 Heizung

#### **E. 4.3**

Die Beschwerdegegnerin hat aufgrund dieser Abrechnungen jede Position entsprechend der vorstehenden Aufstellung aufgeschlüsselt und dargelegt, welche Kosten bzw. welcher Kostenanteil der einzelnen Ausgaben als Unterhaltskosten und welche als Anlagekosten zu berücksichtigen sind. Eine Kürzung erfolgte dabei bei der Sanierung des Badezimmers im Jahre 1998, bei der Erneuerung des Geschirrspülers im Jahre 1999 sowie bei den Maler-/Gipsarbeiten und der Sanierung des WCs im Jahre 2012. Die Beschwerdegegnerin erachtete bei den dort anfallenden Kosten lediglich ein Drittel als wertvermehrend. Diese Beurteilung erweist sich im Ergebnis als sehr grosszügig. So sind der Ersatz von veralteten Sanitär- und Kücheneinrichtungen sowie Malerarbeiten in der Regel als Unterhaltskosten zu qualifizieren (vgl. vorstehende E.3.2.1). Die Beschwerdeführerin bringt in ihren Rechtsschriften denn auch nicht substantiiert vor, inwiefern diese Bewertung falsch sein sollte, sondern fordert generell, dass mindestens die Hälfte bis zu drei Viertel der Investitionen als wertvermehrend betrachtet werden sollten. Beispielhaft erwähnt sie lediglich die Erneuerung der Toilette, bei der eine normale Toilette (Kosten ca. CHF 250.00) durch ein Dusch-WC zum Preis von CHF 3'884.00 ersetzt wurde. Da die Beschwerdeführerin für steuermindernde Tatsachen die Beweislast trägt und vorliegend nicht nachweisen konnte, dass es sich bei den soeben erwähnten, von der Beschwerdegegnerin als Unterhaltskosten erachteten Ausgaben in Tat und Wahrheit um Anlagekosten handelt, hat sie die Folgen des nicht erbrachten Nachweises zu tragen.

- 15 -

#### **E. 4.4**

Wie einleitend ausgeführt, hat das Verwaltungsgericht gemäss Art. 140 Abs. 2 StG im Beschwerdeverfahren die gleichen Befugnisse wie die Veranlagungsbehörde im Veranlagungsverfahren (vgl. vorstehende E.2). Gestützt auf die eingereichten Rechnungen (Bg-act. 8) ergeben sich für das Verwaltungsgericht die folgenden wertvermehrenden Investitionen: Wertvermehrung gemäss Verwaltungsgericht 27. August 1997 CHF 3'751.00 Heizung CHF 3'751.00 10. September 1997 CHF 959.00 Garderobe und Geländer CHF 959.00 18. Mai 1998 CHF 8'305.00 Sanitärinstallationen CHF 2'382.10 22. Mai 1998 CHF 4'800.00 Sanierung Badezimmer - 2. Juli 1998 CHF 705.00 Elektroinstallationen Badezimmer - 22. Juli 1999 CHF 1'040.00 Geschirrspüler - 6. April 2006 CHF 2'054.00 Installation Wärmepumpe - 11. April 2006 CHF 3'204.00 Erneuerung Sonnenstoren - 12. April 2006 CHF 9'770.00 Erneuerung Fenster - 30. Oktober 2006 CHF 6'927.00 Renovation Küche - 16. Dezember 2012 CHF 1'495.00 Malerarbeiten - 21. Dezember 2012 CHF 7'265.00 Umbau WC CHF 3'696.40 22. Dezember 2012 CHF 682.00 Elektroinstallationen Badezimmer CHF 409.50

#### **E. 4.6**

Der im Beschwerdeverfahren eingereichte Kapitalausweis für den Erneuerungsfonds per 31. März 2019 über CHF 15'719.20 (beschwerdeführerische Beilage [Bf-act.] 5) kann ohne Weiteres gewinnmindernd berücksichtigt werden. Dasselbe gilt für die Zahlung der Beschwerdeführerin an die Käufer der Wohnung vom 14. Oktober 2020 über CHF 4'800.00

(vgl. Bf- act. 7), welche ebenfalls im Sinne einer Kaufpreisminderung berücksichtigt werden kann. Die Berücksichtigung dieser beiden Positionen wird von der Beschwerdegegnerin auch nicht bestritten; eine Berücksichtigung sei im Veranlagungs- und Einspracheverfahren aber nicht möglich gewesen, da die Beschwerdeführerin die benötigten Unterlagen nicht eingereicht habe. 5. Die Beschwerde wird nach dem Gesagten teilweise gutgeheissen. Der angefochtenen Einspracheentscheid vom 19. Oktober 2020 ist insofern aufzuheben, als sich die wertvermehrenden Investitionen auf CHF 11'198.00 - 18 - reduzieren. Zusätzlich gewinnmindernd zu berücksichtigen sind jedoch das Kapital im Erneuerungsfonds per 31. März 2019 in der Höhe von CHF 15'719.20 sowie die Zahlung an die Käufer in der Höhe von CHF 4'800.00. Die Sache ist daher zum Erlass einer neuen Veranlagungsverfügung an die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden zurückzuweisen.

#### **E. 5**

Am 19. Oktober 2020 wies die KStV die Einsprache von A.\_\_\_\_\_ ab. Sie hielt in ihrem Einspracheentscheid fest, dass die geltend gemachten wertvermehrenden Investitionen aus den Jahren 1998, 1999 und 2012 grundsätzlich als Unterhalt an einer vorbestehenden Liegenschaft zu betrachten seien. Daher werde lediglich ein wertvermehrender Anteil von einem Drittel anerkannt. Eine Erhöhung dieses Anteils werde abgelehnt. Da A.\_\_\_\_\_ der Aufforderung vom 1. September 2020 zur Beibringung der fehlenden Unterlagen betreffend die Einzahlung in den Erneuerungsfonds nicht nachgekommen sei, werde die Einsprache auch in diesem Punkt abgewiesen.

#### **E. 6**

A.\_\_\_\_\_ (nachfolgend Beschwerdeführerin) gelangte mit Beschwerde vom 19. November 2020 an das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden und beantragte die Aufhebung der vorgenommenen Kürzungen bei den wertvermehrenden Investitionen, die Berücksichtigung des Kapitalanteils am Erneuerungsfonds in der Höhe von CHF 15'719.20 sowie des an die Käufer zurückbezahlten Betrages von CHF 4'800.00 als Kaufpreisminderung; unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Steuerverwaltung. Begründend führte sie aus, dass beim Ersatz bestehender Elemente neu qualitativ bessere Produkte eingesetzt worden seien. Eine Kürzung um zwei Drittel sei nicht gerechtfertigt, zumal die Investitionen nicht als Unterhalt von der Einkommenssteuer abgezogen worden seien. Die Abrechnung des Erneuerungsfonds habe sie am 14. Oktober 2020 erhalten. Aufgrund ihres Umzuges sei es ihr nicht möglich gewesen, diese rechtzeitig weiterzuleiten. Daher seien der darin ersichtliche An-

- 4 - teil am Erneuerungsfonds per Datum Eigentumsübertragung sowie die Rückzahlung an die Käufer im Einspracheentscheid vom 19. Oktober 2020 unberücksichtigt geblieben.

#### **E. 6.1**

Im Rechtsmittelverfahren hat in der Regel die unterliegende Partei die Kosten zu tragen (Art. 73 Abs. 1 VRG). Die Verfahrenskosten bestehen aus der Staatsgebühr, den Gebühren für die Ausfertigungen und Mitteilungen des Entscheids sowie den Barauslagen (Art. 75 Abs. 1 VRG). Die Staatsgebühr beträgt höchstens CHF 20'000.00, sie richtet sich nach dem Umfang und der Schwierigkeit der Sache sowie nach dem Interesse und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Kostenpflichtigen (Art. 75 Abs. 2 VRG). Vorliegend erscheint eine Staatsgebühr in der Höhe von CHF 2'000.00 angemessen.

Aufgrund der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin den Kapitalausweis des Erneuerungsfonds sowie die Zahlungsbestätigung an die Käufer erst im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht vorgebracht hat, und es bei der Berechnung wertvermehrender Investitionen zu einer reformatio in peius gekommen ist, rechtfertigt es sich, ihr die Verfahrenskosten aufzuerlegen.

#### **E. 6.2**

Bund Kanton und Gemeinden sowie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Organisationen wird in der Regel keine Parteientschädigung zugesprochen, wenn sie in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegen (Art. 78 Abs. 2 VRG). Davon abzuweichen besteht vorliegend kein Anlass.

- 19 - III. Demnach erkennt das Gericht:

#### **E. 7**

In der Vernehmlassung vom 1. Dezember 2020 beantragte die KStV (nachfolgend Beschwerdegegnerin) die teilweise Gutheissung der Beschwerde. An ihrer Entscheidung, bei den Ersatzanschaffungen lediglich einen Drittel als wertvermehrend zu betrachten, hielt sie weiterhin fest. Sie akzeptierte aber die gewinnmindernde Berücksichtigung des Anteils am Erneuerungsfonds in der Höhe von CHF 15'719.00 sowie den Abzug der an die Käufer geleisteten Zahlung von CHF 4'800.00. Die Beschwerdegegnerin hielt allerdings fest, dass es nicht ihr Verschulden sei, dass diese Abzüge im Einspracheentscheid nicht berücksichtigt worden seien. Vielmehr habe die Beschwerdeführerin die Unterlagen trotz Aufforderung im Einspracheverfahren nicht eingereicht.

#### **E. 8**

Die Beschwerdeführerin hielt in ihrer Replik vom 14. Dezember 2020 und der Ergänzung zur Replik vom 11. Januar 2021 an ihren Anträgen fest und wiederholte ihre Ausführungen zum wertvermehrenden Charakter der Ersatzanschaffungen. Weiter behalte sie sich die Einreichung von weiteren Rechnungen für den Einbau von Wandschränken vor, die sie bisher nicht in Abzug gebracht habe, falls die geltend gemachten Abzüge weiterhin nicht akzeptiert würden. Zudem seien die Ausgaben, welche seinerzeit nicht als Unterhaltsabzug bei der Einkommenssteuer berücksichtigt worden seien, als wertvermehrende Aufwendungen den Anlagekosten zuzurechnen. Es sei die Aufgabe der Beklagten (recte: Beschwerdegegnerin), nachzuweisen, welche Ausgaben die Steuerverwaltung bei der Einkommenssteuer als Unterhaltskosten anerkannte.

#### **E. 9**

Mit Duplik vom 13. Januar 2021 hielt die Beschwerdegegnerin an ihren Anträgen und der Argumentation betreffend den Charakter der Investitionen gemäss Vernehmlassung fest. Der in der Replik erhobene Einwand,

- 5 - dass sie keine Unterlagen eingereicht habe, aus denen ersichtlich sei, welche Investitionen bereits als Unterhalt berücksichtigt worden seien, sei verspätet, da sich auf der Steuerveranlagung ein entsprechender Vermerk befinde, welcher von der Beschwerdeführerin nicht beanstandet wurde. II. Das Gericht zieht in Erwägung: 1. Anfechtungsobjekt des vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens bildet der Einspracheentscheid vom 19. Oktober 2020 betreffend kantonale und kommunale Grundstückgewinnsteuer, mit welchem die Beschwerdegegnerin die Einsprache der Beschwerdeführerin vom 21. August 2020 abgewiesen hat. Solche

Entscheide können gemäss Art. 139 Abs. 1 des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden (StG; BR 720.000) mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden angefochten werden. Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtes ergibt sich aus Art. 49 Abs. 1 lit. b des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; BR 370.100), 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. Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Einspracheentscheids berührt und weist ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung auf (vgl. Art. 50 VRG). Auf die zudem frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten. 2. Streitig und zu prüfen ist die Frage, in welcher Höhe die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Kosten von gesamthaft CHF 80'805.00 als Anlagekosten bei der Festlegung des Veräusserungsgewinns zuzulassen sind. Mithin ist die Frage zu klären, ob die Beschwerdegegnerin zu Recht

- 6 - bloss einen Drittel der von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Auslagen als Wertvermehrung akzeptiert hat. Allerdings gilt es zu beachten, dass das streitberufene Gericht in steuerrechtlichen Beschwerdeverfahren nicht an die Begehren der Parteien gebunden ist. Vielmehr hat das Gericht im Beschwerdeverfahren gemäss Art. 140 Abs. 2 StG die gleichen Befugnisse wie die Veranlagungsbehörde im Veranlagungsverfahren und kann dementsprechend auch eine reformatio in peius vel in melius vornehmen. 3.1.1. 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). Von dieser verpflichtenden Besteuerung können nur solche Gewinne ausgenommen werden, bei denen der Harmonisierungsgesetzgeber in einer abschliessenden Aufzählung einen Steuerzuschub vorsieht (Erbgang, Erbvorbezug, 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 StG durch jede Veräusserung begründet, mit welcher Eigentum an einem Grundstück übertragen wird. Gemäss Art. 6 des Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern (GKStG; BR 720.200) i.V.m. Art. 45 ff. StG erheben auch die Bündner Gemeinden eine Grundstückgewinnsteuer in der Höhe der Kantonssteuer. 3.1.2. Steuerbar ist der Veräusserungsgewinn im Sinne von Art. 46 Abs. 1 StG, d.h. der Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Für die Berechnung der Anlagekosten ist die letzte steuerbegründende Veräusserung massgebend (Art. 46 Abs. 2

- 7 - StG). Als Erwerbspreis gilt der beurkundete Kaufpreis zuzüglich aller weiteren Leistungen des Erwerbers (Art. 48 Abs. 1 StG). Gemäss Art. 49 Abs. 1 StG gelten Kosten für Erschliessungen, Bauten, Umbauten und andere dauernde Verbesserungen, die eine Werterhöhung des Grundstückes bewirkt haben (lit. a), Grundeigentümerbeiträge, wie Perimeterbeiträge für Bau und Korrektion von Strassen, für Bodenverbesserungen, für

Wasser- und Lawinenverbauungen (lit. b), Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind, mit Einschluss der üblichen Provisionen und Vermittlungsgebühren (lit. c) sowie die raumplanerischen Mehrwertabgaben (lit. d) als Aufwendungen. Aufwendungen, die bei der Einkommenssteuer als Abzüge berücksichtigt worden sind und der Wert eigener Arbeit, der nicht als Einkommen versteuert worden ist, können nicht geltend gemacht werden (Art. 49 Abs. 2 StG). 3.1.3. Unter den Begriff der Anlagekosten fallen gemäss Art. 49 Abs. 1 lit. a StG somit auch wertvermehrnde Investitionen. Diese sind von den Unterhaltskosten abzugrenzen, die dazu dienen, die Liegenschaft in ihrem Wert zu erhalten. Abzugsfähig bei der Grundstückgewinnsteuer sind wertvermehrnde Aufwendungen, während werterhaltende Aufwendungen bei der Einkommenssteuer in Abzug gebracht werden können (vgl. Art. 35 Abs. 1 lit. b StG). Eine doppelte Berücksichtigung, sowohl bei der Einkommenssteuer wie auch bei der Grundstückgewinnsteuer, ist ausgeschlossen. Im Idealfall sind die Einkommenssteuer und die Grundstückgewinnsteuer steuersystematisch und wertungsmässig lückenlos aufeinander abgestimmt (Urteile des Bundesgerichts 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). Hat eine steuerpflichtige Person die Kosten bei der Einkommenssteuer nicht geltend gemacht, kann sie nicht unter Hinweis auf die Lückenlosigkeit die Anrechnung als wertvermehrnde Aufwendungen verlangen, wenn es sich objektiv-technisch um Unterhalt gehalten hat (vgl. RICHNER/FREI/KAUF-

- 8 - MANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, § 221 Rz. 34). 3.2.1. 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 weiter bestehen; 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 (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Zürich 2016, Art. 32 Rz. 37 f.). Unterhaltskosten können somit 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 Fassadenrenovierungen, Neuanstriche, aber auch der Ersatz veralteter Installationen wie sanitären Einrichtungen, Kucheneinrichtungen, Heizanlagen usw. (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 32 Rz. 39 ff.; LOCHER, Kommen-

- 9 - tar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, 2. Aufl., Basel 2019, Art. 32 Rz. 26). 3.2.2. Von den Unterhaltskosten zu unterscheiden sind Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen. Solche wertvermehrenden Aufwendungen sind nicht bei der Einkommenssteuer (vgl. Art. 37 Abs. 1 lit. d StG), sondern bei der Grundstückgewinnsteuer abzugsfähig (vgl. Art. 49 Abs. 1 lit. a StG). Während Unterhaltskosten der Erhaltung bereits vorhandener Werte dienen, werden mit wertvermehrenden Aufwendungen zusätzliche neue Werte geschaffen (vgl. Urteil des Bundesgerichtes 2C\_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E.3.3). 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 wertvermehrenden Charakter (vgl. RICHTNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 32 Rz. 48). Typische wertvermehrende Aufwendungen sind neben der erstmaligen Schaffung von Werken (z.B. Anbau einer Garage, Einbau eines Lifts) insbesondere auch einmalige Beiträge wie Strassen-, Trottoir-, Schwellen-, Werkleitungsbeiträge, Anschlussgebühren für Kanalisation, Abwasserreinigung, Wasser, Gas, Strom, Fernseh- und Gemeinschaftsantennen (vgl. RICHTNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 32 Rz. 110 ff.; vgl. auch Art. 1 Abs. 2 lit. b der Verordnung der ESTV über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer [ESTV-Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116.2]). 3.2.3. Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien. Vergleichsmaßstab bildet dabei nicht der Wert des Grundstücks insgesamt, sondern derjenige der konkret in-stand gehaltenen oder ersetzten Installation. Wird also eine alte Installation nicht bloss durch eine dem aktuellen Stand der Technik angepasste neue Installation ersetzt, sondern an deren Stelle eine qualitativ bessere Installation gesetzt, liegt kein Unterhalt mehr vor, sondern eine Wertver-

- 10 - mehrung, auch wenn der ursprüngliche Wert des Grundstücks als solches nicht angestiegen ist (vgl. RICHTNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 32 Rz. 47; LOCHER, a.a.O., Art. 32 Rz. 27). 4.1.1. Vorliegend machte die Beschwerdeführerin in der Steuerveranlagung wertvermehrende Aufwendungen in der Höhe von CHF 80'805.00 geltend. Die Beschwerdegegnerin kürzte diesen Betrag auf CHF 15'456.00 mit der Begründung, dass es sich hierbei zum einen nicht um wertvermehrende Aufwendungen handle, zum anderen seien die Aufwendungen der Jahre 2006 und 2014 bereits als effektiver Unterhalt bei der Einkommenssteuer berücksichtigt worden. 4.1.2. Das Steuergesetz für den Kanton Graubünden unterscheidet zwischen Verfahrenspflichten und Verfahrensrechten (so bereits PVG 1993 Nr. 66). Zu den Verfahrenspflichten gehören die Steuererklärungspflicht (vgl. Art. 127 StG), die Pflicht zur Einreichung von Belegen und die Auskunftspflicht über steuerbegründende Tatsachen (vgl. Art. 128 StG). Verfahrensrechte sind dagegen Rechte auf Behauptung steuermindernder Tatsachen (wie Schulden, Schuldzinsen, weitere Abzüge etc.). Sie führen zur Pflicht zur Erteilung von Auskünften über solche Tatsachen. Aufgrund dieser Beweislastverteilung gilt, dass die Steuerbehörden für die steuerbegründenden Tatsachen den Beweis zu erbringen haben und dem Steuerpflichtigen der Nachweis derjenigen Tatsachen obliegt, welche die Steuerschulden mindern oder aufheben (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E.2.5.4 m.w.H.; ZWEIFEL/HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Aufl., Basel 2017, Art. 46 Rz. 24 ff; LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art.

102 - 222 DBG, Basel 2015, Einführung zu Art. 122 ff. Rz. 35 ff.). Die Folgen des Nichterbringens des Beweises sind verschieden, je nachdem, ob es sich um eine Verfahrenspflicht oder um ein Verfahrensrecht handelt.

- 11 - Im Bereich der Grundstückgewinnsteuer wirken sich die Anlagekosten steuermindernd aus, da der steuerbare Gewinn umso kleiner ist, je höher die Anlagekosten ausfallen. Daraus folgt, dass die Beweislast dafür, dass für das fragliche Grundstück überhaupt Anlagekosten und allenfalls in welcher Höhe angefallen sind, dem steuerpflichtigen Veräusserer obliegt. Diesen Nachweis hat er durch eine substantiierte Sachdarstellung anzutreten (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., § 221 Rz. 16).

#### **E. 10**

September 1997 CHF 959.00 Garderobe und Geländer 18. Mai 1998 CHF 8'305.00 Sanitärinstallationen 22. Mai 1998 CHF 4'800.00 Sanierung Badezimmer 2. Juli 1998 CHF 705.00 Elektroarbeiten Badezimmer 22. Juli 1999 CHF 1'040.00 Geschirrspüler 6. April 2006 CHF 2'054.00 Installation Wärmepumpe

#### **E. 11**

April 2006 CHF 3'204.00 Erneuerung Sonnenstoren

#### **E. 12**

April 2006 CHF 9'770.00 Erneuerung Fenster 30. Oktober 2006 CHF 6'927.00 Renovation Küche

#### **E. 16**

Dezember 2012 CHF 1'495.00 Malerarbeiten

#### **E. 21**

Dezember 2012 CHF 7'265.00 Umbau WC

#### **E. 22**

Dezember 2012 CHF 682.00 Elektroinstallationen Badezimmer 31. Dezember 2012 CHF 7'946.00 Malerarbeiten 8. Oktober 2014 CHF 770.00 Umbau Küche 29. Oktober 2014 CHF 439.00 Elektroinstallationen Küche 29. Dezember 2014 CHF 7'893.00 diverse Schreinerarbeiten 2017 CHF 4'000.00 Erneuerungsfonds 2018 CHF 8'800.00 Erneuerungsfonds CHF 80'805.00 Im Veranlagungsverfahren hat die Beschwerdegegnerin bei einzelnen Positionen nur einen Drittel als wertvermehrende Investitionen akzeptiert, mit der Begründung, dass Reparatur- und Unterhaltsarbeiten sowie Ersatzinvestitionen nicht als wertvermehrende Aufwendungen anerkannt würden. Nicht wertvermehrende, sondern werterhaltende Ausgaben seien Aufwen-

- 12 - dungen, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern die Erhaltung bzw. der Ersatz bisheriger Werte sei. Dazu zählten insbesondere der Ersatz von Bädern und Küchen, der Ersatz bzw. die Sanierung von Dächern, der Ersatz von Bodenbelägen und Heizungen, Maler- und Gipsarbeiten sowie Reparaturen. Die Steuerverwaltung anerkenne bei grösseren Ersatzbeschaffungen dennoch einen Anteil von einem Drittel als wertvermehrend an, um einer gewissen Wertvermehrung durch verbesserte Materialien, einer verbesserten Funktionalität und gewissen Erweiterungen einzelner Komponenten Rechnung zu tragen. Weiter stellten Einzahlungen bzw. Beiträge aus dem

Erneuerungsfonds grundsätzlich Unterhalt dar, welcher nicht als Anlagekosten steuermindernd berücksichtigt werden könnten. Zudem seien die Aufwendungen in den Jahren 2006 und 2014 bereits in der Einkommenssteuer als effektiver Unterhalt berücksichtigt worden und könnten daher nicht noch einmal in Abzug gebracht werden.

- 13 - Daraus ergibt sich folgende Aufstellung: Wertvermehrung gemäss KStV

#### **E. 27**

August 1997 CHF 3'751.00 Heizung CHF 3'751.00 10. September 1997 CHF 959.00 Garderobe und Geländer CHF 959.00 18. Mai 1998 CHF 8'305.00 Sanitärinstallationen CHF 2'768.00 \* 22. Mai 1998 CHF 4'800.00 Sanierung Badezimmer CHF 1'600.00 \* 2. Juli 1998 CHF 705.00 Elektroinstallationen Badezimmer CHF 235.00 \* 22. Juli 1999 CHF 1'040.00 Geschirrspüler CHF 347.00 \* 6. April 2006 CHF 2'054.00 Installation Wärmepumpe - \* 11. April 2006 CHF 3'204.00 Erneuerung Sonnenstoren - \*\* 12. April 2006 CHF 9'770.00 Erneuerung Fenster - \*\*

#### **E. 30**

Oktober 2006 CHF 6'927.00 Renovation Küche - \*\* 16. Dezember 2012 CHF 1'495.00 Malerarbeiten CHF 498.00 \*\* 21. Dezember 2012 CHF 7'265.00 Umbau WC CHF 2'422.00 \*\* 22. Dezember 2012 CHF 682.00 Elektroinstallationen Badezimmer CHF 227.00 \*\*

#### **E. 31**

Dezember 2012 CHF 7'946.00 Malerarbeiten - 8. Oktober 2014 CHF 770.00 Umbau Küche - 29. Oktober 2014 CHF 439.00 Elektroinstallationen Küche - 29. Dezember 2014 CHF 7'893.00 diverse Schreinerarbeiten - 2017 CHF 4'000.00 Einzahlungen Erneuerungsfonds - 2018 CHF 8'800.00 Einzahlungen Erneuerungsfonds - CHF 80'805.00 CHF 11'198.00  
4.5.1. Die Abweichungen von den Bewertungen der Beschwerdegegnerin ergeben sich dabei aus den nachfolgenden Gründen:

- 16 - 4.5.2. Im Jahre 1998 wurde gemäss Angaben der Beschwerdeführerin im Rahmen einer Sanierung des Badezimmers die bestehende Badewanne durch eine Dusche ersetzt. Der dadurch gewonnene Platz wurde genutzt, um eine zusätzliche Toilette in der Wohnung zu installieren. Bei der Sanierung von Badezimmern handelt es sich um klassische werterhaltende Aufwendungen. Daher können die Elektroinstallations- sowie die Plattenlegerarbeiten nicht als wertvermehrend qualifiziert werden. Durch den Einbau einer zusätzlichen Toilette in der Wohnung rechtfertigt es sich aber, den entsprechenden Anteil als wertvermehrend zu betrachten. Die Apparatekosten der Toilette und die dazugehörigen Kleinteile wurden dabei, abzüglich des durch die Sanitärfirma gewährten Rabatts von 5 %, vollständig berücksichtigt (CHF 636.50); bei den zusätzlichen Kalt- und Schmutzwasserleitungen wurde ein Anteil von 1/2 akzeptiert (CHF 1'403.65), ebenso bei den Montagekosten (CHF 743.20). Abzüglich des gewährten Rabatts von 18 %, zzgl. 6.5 % MWST und unter Berücksichtigung des gewährten Skontos von 2 % resultiert daraus ein wertvermehrender Anteil von insgesamt CHF 2'382.10.  
4.5.3. Bei der Sanierung der Toilette im Jahre 2012 ist eine Korrektur zu Gunsten der Beschwerdeführerin vorzunehmen. Die bestehende Toilette wurde durch ein Dusch-WC ersetzt. Die entsprechenden Anschaffungskosten (CHF 3'884.00, abzüglich 4 % Rabatt und 2 % Skonto, zzgl. 8 % MWST) sowie die dazugehörigen Elektroinstallationsarbeiten, abzüglich der Kosten für die Erneuerung des Ventilators, können unter Abzug der Kosten einer

Standardtoilette von CHF 250.00 als wertvermehrend qualifiziert werden. Dies gilt aber nicht für die Montagearbeiten, da diese auch bei einer Neuinstallation einer Standardtoilette angefallen wären. Insgesamt resultiert daraus eine Wertvermehrung von CHF 4'105.90 (CHF 3'696.40 Wertvermehrung durch Dusch-WC + CHF 409.50 dazugehörige Elektroinstallationen).

- 17 - 4.5.4. Nicht als wertvermehrend können der Ersatz des Geschirrspülers, die Installation einer Wärmepumpe, die Erneuerung der Sonnenstoren und Fenster, die Sanierung und der Umbau der Küche, die Maler- und Schreinerarbeiten sowie die Einzahlungen in den Erneuerungsfonds qualifiziert werden. Hierbei handelt es sich um typische werterhaltende Aufwendungen (vgl. vorstehende E.3.2.1). Diese können nicht als Anlagekosten i.S.v. Art. 48 StG bei der Grundstückgewinnsteuer in Abzug gebracht werden, sondern sind im Rahmen der Einkommensteuer als Unterhaltskosten geltend zu machen (vgl. Art. 35 Abs. 1 lit. b StG bzw. Art. 32 Abs. 2 DBG). Nicht relevant ist, ob die Ausgaben in den jeweiligen Steuerperioden tatsächlich bei der Einkommenssteuer in Abzug gebracht wurden. Entscheidend ist alleine, ob die Investition als wertvermehrend oder wert-erhaltend zu qualifizieren sind (vgl. vorstehende E.3.1.3). 4.5.5. Insgesamt resultieren daraus wertvermehrnde Investitionen in der Höhe von CHF 11'198.00.

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