

# GR\_GERICHTE A 2021 2 vom 8. März 2021

GR Gerichte, 2021-03-08, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr\\_gerichte\\_A\\_2021\\_2](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2021_2)

FR: GR\_GERICHTE A 2021 2 du 8 mars 2021

IT: GR\_GERICHTE A 2021 2 del 8 marzo 2021

## Regeste

Kantons-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer | Einkommenssteuer

## Erwägungen

### E. 1

A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ sind Eigentümer eines Einfamilienhauses am E.\_\_\_\_\_ in D.\_\_\_\_\_. In ihrer Steuererklärung für die Steuerperiode 2017 machten sie effektive Liegenschaftsunterhaltskosten in der Höhe von ins- gesamt CHF 19'000.85 geltend. Diese Kosten beinhalteten unter anderem eine erste Akontozahlung an die Kosten der Neuinvestition in eine Photo- voltaikanlage in der Höhe von CHF 16'041.70 sowie anteilige Prozess- führungskosten "Quartierplanverfahren" von CHF 438.10. Die Steuerver- waltung des Kantons Graubünden (nachfolgend KStV) liess diese Kosten in der Veranlagungsverfügung vom 7. Oktober 2019 betreffend die Kan- tons- und Gemeindesteuern 2017 nicht zum Abzug zu; anstelle der als abzugsfähig eingestuften effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten berücksichtigte sie zu Gunsten der Steuerpflichtigen den höheren Pau- schalabzug. In der Veranlagungsverfügung vom 7. Oktober 2019 betref- fend die direkte Bundessteuer wurde die Akontozahlung für die Photovol- taikanlage hingegen steuerlich zum Abzug zugelassen und die restlichen Kosten ebenfalls aufgerechnet.

### E. 2

Gegen diese Veranlagungen erhoben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ am 12. De- zember 2019 Einsprache und beanstandeten die Nichtgewährung der Kosten der Photovoltaikanlage (auf Ebene der Kantons- und Gemeinde- steuern) und der Prozessführungskosten im "Quartierplanverfahren" (Kan- tons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer).

### E. 2.1

Gemäss Art. 21 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundes- steuer (DBG; SR 642.11) sind die Erträge aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere die Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung 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 Ein- künften werden gemäss Art. 25 DBG die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge nach den Art. 26–33a DBG abgezogen. 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 abge- zogen werden.

### E. 2.2

Die Regelung des Graubündnerischen 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. In Lehre und Rechtsprechung werden die abziehbaren Aufwendungen auch Gewinnungskosten genannt (anstelle vieler: vgl. RICH-

- 9 - NER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Zürich 2016, Art. 32 Rz. 1; Urteil des Bundesgerichts 2C\_1154/2013, 2C\_1155/2013 vom 26. Juni 2015 E.3.2). Art. 35 Abs. 1 lit. b StG (in der bis 31. Dezember 2020 geltenden Fassung) sieht vor, dass der Steuerpflichtige 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 der Steuerpflichtige für überbaute Grundstücke gemäss Art. 35 Abs. 2 StG einen Pauschalabzug beanspruchen.

### **E. 2.3**

Art. 32 Abs. 2 DBG und Art. 9 Abs. 3 StHG verwenden dieselben Begriffe und haben den gleichen Inhalt. Unter dem Geltungsbereich des Steuerharmonisierungsgesetzes kann der Begriff der Unterhaltskosten im kantonalen Recht somit nicht anders ausgelegt werden als auf dem Gebiet der direkten Bundessteuer (vgl. BGE 128 II 66 E.4b, Urteile des Bundesgerichts 2C\_188/2015, 2C\_189/2015 vom 23. Oktober 2015 E.1.2, 2C\_868/2008 vom 23. Oktober 2009 E.2.1, 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005 E.4.4), weshalb vorliegend die zu Art. 32 Abs. 2 DBG ergangene Rechtsprechung und Lehre auch für die Kantons- und Gemeindesteuer herangezogen werden kann.

### **E. 2.4**

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 (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 32 Rz. 9). 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 (z.B. Reparaturen, Renovationen). Unterhaltskosten sind Auf-

- 10 - wendungen 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 (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 32 Rz. 37 f.). Unterhaltskosten können

somit sowohl der Instandhaltung als auch der Instandstellung einer Liegenschaft dienen. Dabei sind Instandhaltungskosten die regelmässig anfallenden Auslagen, welche die Funktionsfähigkeit des Grundstücks sicherstellen (z.B. Betriebskosten und kleinere Ausbesserungen [Reparaturen an Rollläden, Heizungsbrenner, usw.]). 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 die Fassadenrenovation oder der Ersatz veralteter Installationen wie sanitäre Einrichtungen, Heizanlagen, usw. (vgl. LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1–48 DBG, Basel 2019, Art. 32 Rz. 26 ff.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 32 Rz. 39 ff.; Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich SB.2014.00060 vom 25. September 2014 E.4.2). Abzugsfähig sind somit jene Aufwendungen, die dazu dienen, den konkreten Nutzungswert eines Wirtschaftsgutes in einer Liegenschaft zu erhalten, instand zu stellen oder ihn zu ersetzen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E.3.2).

## **E. 2.5**

Von den Unterhaltskosten sind (neben den hier nicht relevanten Lebenshaltungskosten) diejenigen Aufwendungen zu unterscheiden, die zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen. Solche wertvermehrenden Aufwendungen sind nicht bei der Einkommenssteuer (vgl. Art. 9 Abs. 4

- 11 - StHG, Art. 34 lit. d DBG, Art. 37 Abs. 1 lit. d StG), sondern grundsätzlich bei der (kantonalen) Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen bzw. abzugsfähig (Art. 12 Abs. 1 StHG, Art. 48 f. StG; Urteil des Bundesgerichts 2C\_1166/2016, 2C\_1167/2016 vom 4. Oktober 2017 E.2.3). Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_1166/2016, 2C\_1167/2016 vom 4. Oktober 2017 E.2.3). Vergleichsmassstab bildet dabei nicht der Wert des Grundstücks insgesamt, sondern derjenige der konkret instand gehaltenen oder ersetzten Installation (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 32 Rz. 46 f.). Darunter sind alle jene Auslagen zu verstehen, welche für die Anschaffung, die Herstellung oder die Erhöhung des Substanzwerts einer Liegenschaft verwendet worden sind, d.h. Aufwendungen bzw. Investitionen, die eine nachhaltige Verbesserung des Grundstücks bewirken, zu einer dauerhaften Qualitätssteigerung und damit zu einem Mehrwert führen (vgl. Urteil des Kantonsgerichts Luzern 7W 14 70 vom 9. Februar 2016 E.3.2.3.1 m.H.). 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. Urteile des Bundesgerichts 2C\_1166/2016, 2C\_1167/2016 vom 4. Oktober 2017 E.2.3, 2C\_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E.3.3). Massgebend ist dabei aufgrund einer funktionalen Betrachtungsweise, ob das Grundstück durch die Massnahme eine qualitative Verbesserung und damit eine Wertsteigerung erfahren hat (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 32 Rz. 48; LOCHER, a.a.O., Art. 34 Rz. 25 f.). Typische wertvermehrende Aufwendungen sind neben der erstmaligen Schaffung von Werten (z.B. Anbau einer Garage, Einbau eines Lifts) insbesondere auch einmalige Beiträge des Grundeigentümers, wie Strassen-, Trottoir-, Schwellen-, Werkleitungsbeiträge, Anschlussgebühren für Kanalisation, Abwasserreinigung, Wasser, Gas, Strom, Fernseh- und Gemeinschaftsantennen (vgl.

RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 32 Rz. 110 ff.; vgl. auch

- 12 - 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]).

### **E. 3**

Mit Einspracheentscheid betreffend Bundes-, Kantons- und Gemeinde- steuern vom 7. Dezember 2020 wies die kantonale Steuerverwaltung die Einsprache ab. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Kanton Graubünden bis Ende 2020 über keine gesetzliche Grundlage für den Abzug der Kosten von wertvermehrenden Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen bzw. zur Nutzung erneuer- barer Energien beitragen, verfügt habe, und die Eingabe betreffend Pro-

- 4 - zessführungskosten im "Quartierplanverfahren" mangels Belegen materi- ell nicht geprüft werden könne.

#### **E. 3.1**

Nach Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG besteht eine besondere Regelung für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen. Diese werden den Unter- haltskosten gleichgestellt, auch soweit es sich dabei um teilweise wertver- mehrende Massnahmen handelt (vgl. u.a. die Urteile 2C\_63/2010 vom 6. Juli 2010 E.2.1 in: StR 65/2010 S. 864, 2C\_666/2008 vom 12. Mai 2009 E.2.1 mit Hinweis in: StE 2010 B 25.7 Nr. 5). Solche Kosten beziehen sich auf den Ersatz von veralteten und die erstmalige Anbringung von neuen Bauteilen oder Installationen in bestehenden Gebäuden (vgl. Art. 1 der bundesrätlichen Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaf- ten des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer [Liegenschafts- kostenverordnung; SR 642.116]). Unter solche wertvermehrenden Mass- nahmen fallen insbesondere Massnahmen zur rationellen Energienutzung bei haustechnischen Anlagen, wie der Einbau von Wärmepumpen und An- lagen zur Nutzung erneuerbarer Energien (z.B. Photovoltaikanlagen und andere Kraftwerke [vgl. Art. 1 der Verordnung des Eidg. Finanzdeparte- ments über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien, VMRE; SR 642.116.1] und Art. 7 Ener- giesgesetz [EnG; SR 730.0]).

#### **E. 3.2**

Im vorliegenden Fall geht aus den Akten hervor und ist unbestritten, dass das kantonale Steuergesetz in der bis zum 31. Dezember 2020 geltenden Fassung – im Gegensatz zum DBG – für die streitige Steuerperiode 2017 keine Rechtsgrundlage für den Abzug von Photovoltaik-Installationskos- ten enthielt (vgl. Art. 35 Abs. 1 lit. b StG, in der bis 31. Dezember 2020 gültigen Fassung). Ein Abzug der Installationskosten für eine Photovoltaik- anlage ist jedoch nur dann zulässig, wenn die Auslagen für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen gesetzlich den (werterhaltenden) Liegen- schaftsunterhaltskosten gleichgestellt sind (vgl. dazu vorstehende Aus-

- 13 - führungen zu Art. 32 Abs. 2 DBG). Für die Kantons- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 2017 war demnach einzig massgebend, ob die fragli- chen Investitionen werterhaltender (abzugsfähig) oder wertvermehrender (nicht abzugsfähig) Natur waren. Gemäss der für die Steuerperiode 2017 geltenden Praxis der Beschwerdegegnerin 1 fallen Kosten für eine Photo- voltaikanlage nicht unter den Begriff des Liegenschaftsunterhalts, da sie mit dem Unterhalt der Liegenschaft nichts zu tun haben, vielmehr wertver- mehrender

Natur sind und damit vom steuerbaren Einkommen nicht in Abzug gebracht werden können. Zudem stellen sie Anlagekosten, jedoch nicht Gewinnungskosten dar (vgl. Praxisfestlegungen der kantonalen Steuerverwaltung des Kantons Graubünden, Ziff. 2.1 und 4.1.2, in der Fassung vom 1. März 2014, aktualisiert 30. März 2020; RICHTNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 32 Rz. 34 f.). Gemäss Art. 49 Abs. 1 lit. a StG sind Anlagekosten in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern vielmehr im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer geltend zu machen. Damit erweist sich der angefochtene Entscheid als rechtmässig, soweit die in der Steuerperiode 2017 getätigten Auslagen für die Installation der Photovoltaikanlage zu Recht nicht zum Abzug zugelassen worden sind. Der Vollständigkeit halber wird im Folgenden dennoch auf die einzelnen Rügen der Beschwerdeführer eingegangen.

### **E. 3.3**

Die Beschwerdeführer bringen diverse Gründe vor, weshalb die Kosten für die Installation der Photovoltaikanlage trotz fehlender gesetzlicher Grundlage auch auf Ebene der Kantons- und Gemeindesteuern abzugsfähig sein sollen: u.a. das "Spiegelbildlichkeitsprinzip", das "Prinzip der Abzugsfähigkeit von Auslagen in der Bezahlungsperiode", die verhinderte Progressionswirkung aufgrund der Praxis der Steuerverwaltung, die fehlende Verwaltungsökonomie und das Fehlen sachlicher Gründe für die Abweichung von der Veranlagung für die direkte Bundessteuer. Auch beantragen sie die Vorwirkung der per 1. Januar 2021 in Kraft getretenen Revision von Art. 35 Abs. 1 lit. b StG.

- 14 -

### **E. 4**

Gegen diesen Einspracheentscheid erhoben A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ (nachfolgend Beschwerdeführer) mit Eingabe vom 7. Januar 2021 bzw. mit finaler Version, ebenfalls datiert vom 7. Januar 2021 (Datum Poststempel

#### **E. 4.1**

Nach Auffassung des streitberufenen Verwaltungsgerichts erweisen sich die Rügen der Beschwerdeführer – wie nachfolgend aufgezeigt – unter Berücksichtigung der überzeugenden Ausführungen der Beschwerdegegnerin 1 im angefochtenen Einspracheentscheid und in der Vernehmlassung als unbegründet.

#### **E. 4.2**

Soweit die Beschwerdeführer verlangen, dass der revidierte Art. 35 Abs. 1 lit. b StG auf ihre noch nicht rechtskräftig veranlagten Steuerperioden 2017 und folgende anzuwenden sei, kann ihnen nicht gefolgt werden. Eine Anwendung von zukünftigem Recht (sog. Positive Vorwirkung) ist unzulässig. Sie widerspricht dem im Verwaltungsrecht zugrundeliegenden Grundprinzip der Gesetzmässigkeit (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl., Zürich/St. Gallen 2020, Rz. 298 f.).

#### **E. 4.3**

Als unbehelflich erweist sich auch das Vorbringen der Beschwerdegegner, wonach das "Spiegelbildlichkeitsprinzip" anzuwenden sei. Wie die Beschwerdegegnerin 1 korrekt darlegt, handelte es sich bei den Investitionen für die Photovoltaikanlage um Anlagekosten,

welche wertvermehrender Natur und mangels gesetzlicher Gleichstellung mit den Unterhaltskosten in der Einkommenssteuer 2017 gemäss Art. 37 Abs. 1 lit. d StG nicht abzugsfähig waren. Entgegen der Behauptung der Beschwerdeführer stellen die Stromverkaufserträge aus Photovoltaikanlagen (z.B. KEV) bis Steuerperiode 2020 praxismässig kein steuerbares Einkommen dar, solange diese die Investitionskosten der Photovoltaikanlage nicht überstiegen (vgl. Art. 22 Abs. 1 StG; Praxisfestlegung Steuerverwaltung Graubünden, Ziff. 4.1.2, in der Fassung vom 1. März 2014, aktualisiert 30. März 2020).

#### **E. 4.4**

Auch die Vorbringen, wonach die Beschwerdegegnerin 1 das Prinzip der Abzugsfähigkeit von Auslagen in der Zahlungsperiode verletze und die Progressionswirkung verhindere, gehen ins Leere. Wie die Beschwerdegegnerin 1 richtig ausführt, beruht die Gleichstellung von solchen Investi-

- 15 - tionskosten mit Liegenschaftsunterhaltskosten auf ausserfiskalischen Zielsetzungen. Sie ist damit sachfremd und kann daher nicht steuersystematisch bzw. -dogmatisch begründet werden (vgl. LOCHER, a.a.O., Art. 32 Rz. 39; Urteil des Bundesgerichts 2C\_63/2010 vom 6. Juli 2020 E.2.3). Die kantonale Steuerverwaltung liess gemäss ihrer bis Steuerperiode 2020 gültigen Praxis keinen Abzug für Auslagen im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage zu. Indes wurde – um der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen, die in eine Photovoltaikanlage investierten, Rechnung zu tragen – auf die Besteuerung allfälliger Einnahmen, die aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage resultierten, solange verzichtet, bis diese die Investitionskosten der Anlage überstiegen, was sich zugunsten der Steuerpflichtigen steuermindernd auswirkte (vgl. Praxisfestlegung Steuerverwaltung Graubünden, Ziff. 4.1.2, in der Fassung vom 1. März 2014, aktualisiert 30. März 2020). Zugunsten der Beschwerdeführer kann sich zudem die ab Steuerperiode 2021 Übergangsrechtlich gültige Praxis der Beschwerdegegnerin 1 auswirken, wonach die per Ende 2020 durch die KEV noch nicht konsumierten Auslagen für die Installation der Anlage als Investitionen in Abzug gebracht werden können (vgl. Bg-act. 9).

#### **E. 4.5**

Auch die Rüge der fehlenden Verwaltungsökonomie und Erhebungseffizienz dringt nicht durch. Das streitberufene Verwaltungsgericht erachtet eine solche Praxis als verhältnismässig und überschaubar, sowohl für die Steuerpflichtigen als auch die Steuerverwaltung. Da sich diese Praxis zudem, wie bereits erwähnt, steuermindernd auswirkt, liegt ein (allfälliger) Mehraufwand im Interesse des Steuerpflichtigen.

#### **E. 4.6**

Die Beschwerdeführer machen schliesslich eine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots geltend. Es bestünden keine sachlichen Gründe dafür, dass die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern von der Veranlagung der direkten Bundessteuer abweiche.

- 16 - Damit sprechen die Beschwerdeführer die Frage an, ob der Kanton Graubünden aufgrund des verfassungsrechtlichen Harmonisierungsauftrages (Art. 129 Abs. 2 BV) gehalten gewesen wäre, die bundesrechtliche Regelung zu übernehmen. Dieser umfasst nicht nur den Auftrag zur horizontalen Harmonisierung, sondern auch die Angleichung der Steuerordnungen von Bund und Kantonen (sog. vertikale Harmonisierung). Danach

liegt es im Interesse der Transparenz und der Vereinfachung des schweizerischen Steuerrechts, wenn sich die Kantone möglichst weitgehend den vom Bund getroffenen Lösungen anschliessen. So kann bei gleichlautenden oder ähnlichen Formulierungen im kantonalen Steuergesetz von der Annahme ausgegangen werden, der Kanton habe seine Regelung dem Bundesrecht angleichen und keine kantonalrechtliche Differenzierung schaffen wollen. Bei der Gewichtung des Aspekts der vertikalen Harmonisierung ist die im Verfassungsauftrag und in der Harmonisierungsmethode angelegte föderalistische Zurückhaltung jedoch insofern zu berücksichtigen, als das Argument der vertikalen Harmonisierung nicht zur Einengung kantonaler Gestaltungsspielräume herangezogen werden darf. Mit anderen Worten: Soweit einem Kanton in einem gewissen Bereich ein Gestaltungsspielraum zukommt, ist er in keiner Weise verpflichtet, die vom Bundesgesetzgeber getroffene Regelung zu übernehmen. Art. 9 Abs. 3 StHG legt sodann fest, welche Abzüge die Kantone als Anreiz für den Umweltschutz, die Energieeinsparung und die Restaurierung von Baudenkmalern vorsehen können. Die Kantone können die betreffenden Abzüge übernehmen oder nicht, dürfen sie aber nicht ändern oder ergänzen (vgl. BGE 128 II 66 E.4b). Aus der Optik der Verfassung und des StHG stellt das DBG demnach nicht die, sondern bloss eine mögliche Konkretisierung der rahmenhaften Vorgaben des StHG dar (vgl. zum Ganzen REICH, Steuerrecht, 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2020, § 9 Rz. 29 f.; sowie REICH/BEUSCH, in: ZWEIFEL/BEUSCH [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone

- 17 - und Gemeinden [StHG], 3. Aufl., Basel 2017, Art. 1 Rz. 41 f.; PVG 17 10 E.3b). 5. Zusammenfassend ist damit festzuhalten, dass die Beschwerdegegnerin 1 die von den Beschwerdeführern geltend gemachten Kosten der Neuinvestition in eine Photovoltaikanlage in der Höhe von CHF 16'041.70 zu Recht in den Kantons- und Gemeindesteuern 2017 nicht zum Abzug zugelassen hat. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 7. Dezember 2020 erweist sich somit in diesem Punkt als rechtens. Die Beschwerde ist deshalb abzuweisen, soweit sie nicht insofern gegenstandslos ist, als die Prozessführungskosten in der Höhe von CHF 438.10 mit Einspracheentscheid vom 7. Dezember 2020 nicht zum Abzug zugelassen wurden. 6.1 Im Rechtsmittelverfahren hat in der Regel die unterliegende Partei die Kosten zu tragen (Art. 73 Abs. 1 VRG). Mehrere Beteiligte an einem gemeinsam verlangten oder veranlassten Verfahren haften für die Kosten in der Regel solidarisch (Art. 72 Abs. 2 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 1'500.00 angemessen. Aufgrund der Tatsache, dass die Beschwerdeführer den Nachweis für die Prozessführungskosten, welcher bereits mit Bundesgerichtsurteil vom 13. Juni 2019 (Bf-act. 2) vorlag, trotz mehrfacher Aufforderung der Beschwerdegegnerin 1 erst im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht vorgebracht haben, und die Beschwerde lediglich bezüglich dieser geringen Kosten in der Höhe von CHF 438.10 gegenstandslos ist, rechtfertigt es sich, dieses ohnehin sehr geringe Obsiegen in betragslicher Hinsicht nicht zu berücksichtigen und den Beschwerdeführern die gesamten Verfahrenskosten aufzuerlegen. Die Staatsgebühr ist deshalb

- 18 - zusammen mit den Kanzleiauslagen den Beschwerdeführern, unter solidarischer Haftbarkeit, aufzuerlegen. 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 hier kein Anlass. Den sich selbst vertretenden Beschwerdeführern steht keine Parteientschädigung zu, eine solche haben sie auch nicht angebeht. III.

## E. 8

Januar 2021), Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden mit den Anträgen, die Investitionskosten für die Installation einer Photovoltaikanlage (1. Akontozahlung) auf Kantons- und Gemeinde- steuerebene (Gewinnungskosten für einkommensbesteuerte Einspeise- vergütungen) sowie die Anwaltskosten im Quartierplanverfahren als Ge- winnungskosten (Prozessführungskosten; drohende Wertverminderung der Liegenschaft und damit auch des Mietwerts) seien zum Abzug zuzu- lassen. Die Beschwerdeführer begründeten die Anrechenbarkeit der An- waltskosten mit dem Ergehen des Bundesgerichtsurteils vom 13. Juni 2019 und dem Unterliegen in jenem Verfahren. In Bezug auf die Photovol- taikanlagekosten führten sie zum einen an, dass das Spiegelbildlichkeits- prinzip die Abzugsfähigkeit der Investitionskosten verlange, da Stromver- kaufserträge steuerbares Einkommen darstellten und somit auch die damit zusammenhängenden Gestehungskosten abzugsfähig sein müssten. Im Weiteren werde dadurch, dass die kantonale Steuerverwaltung im eigent- lichen PVA-Investitionsjahr keinen Einkommenssteuerabzug zulasse, stattdessen die ursprünglichen Auslagen nur in folgenden Steuerperioden tröpfchenweise zum Abzug zulasse, das Prinzip der Abzugsfähigkeit von Auslagen in der Bezahlungsperiode verletzt. Auch ergebe sich durch die nachträgliche, tröpfchenweise Berücksichtigung der ursprünglichen Inves- titionskosten via Verrechnung mit steuerbaren Stromverkaufserträgen in nachfolgenden Steuerperioden keine Brechung der Steuerprogression. Damit erfolge eine überhöhte Besteuerung, verglichen mit der steuersys- tematisch korrekten Behandlung der Gestehungskosten. Im Weiteren fehle es mit dieser Praxis an der Verwaltungsökonomie und Erhebungsef-  
- 5 - fizienz, da sich ein zeitlicher und administrativer Mehraufwand dadurch er- gebe, dass der Steuerpflichtige eine Excel-Tabelle führen und der Steuer- kommissär diese im Nachgang kontrollieren müsse. Diese steuerrechtlich wenig überzeugende kantonale Steuerpraxis sei deshalb gerichtlich auf- zuheben. Zudem führe die kantonale Steuerpraxis 2017 zu einem erhöh- ten Steuerhinterziehungsrisiko, wenn ein Steuerpflichtiger nicht bemerke, dass sein historisches "Abzugskontingent" (PVA-Investitionskosten) auf- gebraucht sei und dadurch eine unvollständige, zu tiefe Steuerdeklaration resultiere. Die Beschwerdeführer rügten im Weiteren, dass sachliche Gründe für die Abweichung von der Veranlagung für die direkte Bundes- steuer fehlten und dadurch das Gleichheitsprinzip wie auch der Grundsatz der Rechtssicherheit tangiert würden. Schliesslich appellierten sie an die Verantwortung der Steuerverwaltung und des Verwaltungsgerichts und verlangten die Anwendung der mit Wirkung per 1. Januar 2021 eingeführ- ten kantonalen gesetzlichen Grundlage betreffend die Abzugsfähigkeit von Energiesparmassnahmen auf die noch offenen Veranlagungen der Steu- erperiode 2017 und die folgenden Steuerperioden. 5. Die KStV (nachfolgend Beschwerdegegnerin 1) beantragte in ihrer Ver- nehmlassung vom 1. Februar 2021 die Gutheissung der Beschwerde in Bezug auf den geltend gemachten Abzug der Prozesskosten "Quartier- planverfahren", da sich die Prozessführungskosten gemäss mit

der Beschwerde eingebrachten Beilage als abzugsfähig erwiesen. In Bezug auf die Installationskosten für die Photovoltaikanlage sei die Beschwerde hingegen abzuweisen. Die Beschwerdeführer seien der mehrfachen Aufforderung zur Einreichung von Unterlagen im Zusammenhang mit den Prozessführungskosten erst mit dem Einreichen der Beschwerde nachgekommen. Dieses Versäumnis sei im Rahmen der Kostenverteilung zu Lasten der Beschwerdeführer zu berücksichtigen. Die Beschwerdegegnerin 1 führte zur Begründung im Wesentlichen an, dass es im Kanton Graubünden im Gegensatz zum Bund bis Ende der Steuerperiode 2020 keine ge-

- 6 - gesetzliche Grundlage für den Abzug der Kosten von wertvermehrenden Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen bzw. zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen, gegeben habe. Seit dem 1. Januar 2021 sei nun die gesetzliche Grundlage mit Art. 35 Abs. 1 lit. b StG dafür gegeben, womit eine Gleichschaltung zwischen Kantonssteuer und direkter Bundessteuer erfolge. Die Beschwerdeführer reichten keine Replik ein. Auf die Ausführungen der Parteien in ihren Rechtsschriften und im angefochtenen Einspracheentscheid wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. II. Der Einzelrichter zieht in Erwägung: 1. Gemäss Art. 43 Abs. 3 lit. a des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; BR 370.100) entscheidet das Verwaltungsgericht in einzelrichterlicher Kompetenz, wenn der Streitwert CHF 5'000.00 nicht überschreitet und keine Fünferbesetzung vorgeschrieben ist. Das vorliegende verwaltungsgerichtliche Beschwerdeverfahren betrifft die Steuerperiode 2017, für welche die Beschwerdeführer mit Veranlagungsverfügungen vom 7. Oktober 2019 zur Zahlung von CHF 12'028.00 an Kantonssteuern und CHF 12'592.00 an Gemeindesteuern, insgesamt somit CHF 24'620.00, verpflichtet wurden. Gemäss unbestrittener Berechnung der Beschwerdegegnerin 1 resultiert aus der Differenz der genannten Steuerbeträge unter Berücksichtigung der von den Beschwerdeführern geltend gemachten Kosten für die Installation einer Photovoltaikanlage von CHF 16'041.70 ein Streitwert von CHF 3'785.00. Da dieser unter CHF 5'000.00 liegt und die vorliegende Streitsache nicht in Fünferbesetzung zu entscheiden ist, ist die Zuständigkeit des Einzelrichters gegeben.

- 7 - Anfechtungsobjekt des vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens bildet der Einspracheentscheid vom 7. Dezember 2020, mit welchem die Beschwerdegegnerin 1 die Einsprache der heutigen Beschwerdeführer vom 12. Dezember 2019 bzw. 14. Februar 2020 abgewiesen und gleichzeitig die Kosten für die Installation der Photovoltaikanlage in der Höhe von CHF 16'041.70 sowie die Prozessführungskosten "Quartierplanverfahren" von CHF 438.10 nicht zum Abzug zugelassen hat (Beschwerdeführerische Akten [Bf-act.] 1; Beschwerdegegnerische Akten [Bg-act.] 9). Ein solcher Entscheid kann mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht weitergezogen werden (vgl. 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 720.000] und Art. 29 Abs. 2 des Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern [GKStG; BR 720.200]). Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts 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 Beschwerde in die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden. Als

formelle und materielle Adressaten des angefochtenen Einspracheentscheids sind die Beschwerdeführer berührt und weisen ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung auf (vgl. Art. 50 VRG). Auf die zudem frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist demnach einzutreten. Von der teilweisen Anerkennung der Beschwerdegegnerin 1 in Bezug auf die geltend gemachten Prozessführungskosten im Betrag von CHF 438.10 gilt es Kenntnis zu nehmen. Die Beschwerde ist diesbezüglich gegenstandslos. Streitig und zu prüfen ist somit noch die Frage, ob die Be-

- 8 - schwerdegegnerin 1 die Kosten für die Installation der Photovoltaikanlage zu Recht bei der Kantons- und Gemeindesteuer 2017 nicht zum Abzug zugelassen hat. In Bezug auf die direkte Bundessteuer ist der Abzug nicht umstritten. Die nachstehenden Ausführungen im Entscheid beziehen sich auf die Rechtslage für die streitige Steuerperiode 2017.

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