



**VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS GRAUBÜNDEN
DRETGIRA ADMINISTRATIVA DAL CHANTUN GRISCHUN
TRIBUNALE AMMINISTRATIVO DEL CANTONE DEI GRIGIONI**

A 17 23

4. Kammer

Vorsitz	Racioppi
RichterIn	Meisser, Moser
Aktuar	Simmen

URTEIL

vom 31. August 2017

in der verwaltungsrechtlichen Streitsache

A. _____,

B. _____,

C. _____,

alle vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Peder Cathomen,

Beschwerdeführer

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Graubünden,

Beschwerdegegnerin

betreffend Nachlasssteuer

1. Am 12. Juni 2015 verstarb D._____ sel. mit letztem Wohnsitz in der Gemeinde X._____. Als Erben hinterliess sie ihren Vater A._____ sowie ihre Geschwister B._____ und C._____. Unter den Aktiven befand sich unter anderem das Grundstück Parzelle 433 in der Gemeinde X._____. In der Steuererklärung für den Nachlass vom 28. Oktober 2015 setzte die Erbgemeinschaft als Wert für die hinterlassene Liegenschaft den Ertragswert von Fr. 330'000.-- ein, da das Haus rund 500 Jahre alt sei, unter Denkmalschutz stehe und mit grossem Aufwand renoviert worden sei. Daher rühre auch die hohe Hypothekarbelastung. In der definitiven Veranlagungsverfügung für die Nachlasssteuer vom 19. Januar 2017 setzte die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden als Steuerwert der fraglichen Liegenschaft den indexierten Verkehrswert gemäss amtlicher Schätzung vom 20. Februar 2012 in der Höhe von Fr. 990'000.-- ein. Abzüglich der Hypothekarschulden und zuzüglich der übrigen Erbschaft resultierte ein steuerbarer Nachlass von Fr. 648'579.--, was zu einer Nachlasssteuer von Fr. 64'857.90 führte. Begründend führte die kantonale Steuerverwaltung aus, dass eine Ertragsbewertung nur dann angezeigt sei, wenn die Erhaltung des Objekts von den Eigentümern gewisse Opfer verlange. Dies könne angenommen werden, wenn in den fünf Jahren vor dem massgebenden Zeitpunkt die Unterhaltskosten (abzüglich Eigenleistungen und allfällige Beiträge durch Bund und Kanton) den Mietwert übersteigen würden.

2. Dagegen erhob die Erbgemeinschaft am 8. Februar 2017 Einsprache mit dem Antrag auf Berücksichtigung des Ertragswerts von Fr. 330'000.-- anstelle des Verkehrswerts bei der Veranlagung der Nachlasssteuer. Mit Schreiben vom 16. Februar 2017 forderte die kantonale Steuerverwaltung von der Erbgemeinschaft in Bezug auf die geltend gemachten Renovationskosten weitere Unterlagen ein. Am 23. Februar 2017 reichte die Erbgemeinschaft die gewünschten Unterlagen ein. Mit Einspracheentscheid vom 31. März 2017 wies die kantonale

Steuerverwaltung die Einsprache der Erbgemeinschaft vom 8. Februar 2017 ab.

3. Dagegen erhoben A._____, B._____ und C._____ (nachfolgend Beschwerdeführer) am 28. April 2017 Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden mit folgenden Anträgen:

"1. Die Veranlagungsverfügung und der Einspracheentscheid vom 31. März 2017 betreffend Nachlasssteuer D._____ seien aufzuheben und die Steuerverwaltung Graubünden sei anzuweisen, eine Steuerveranlagung zu erlassen, die der Ermittlung des Nachlasses den Ertragswert des Grundstücks Nr. 433, X._____ (Wohnhaus Nr. 90) von Fr. 330'000.00 zugrunde legt und die Nachlasssteuer auf Fr. 0.00 veranlagt.

2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Kantons Graubünden."

Begründend führten die Beschwerdeführer im Wesentlichen aus, dass der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung zufolge nicht nur Burgen und Schlösser unter den Wortlaut der privilegierten Besteuerung fielen, sondern alle historisch und denkmalpflegerisch bedeutsamen Gebäude. Die Baufreiheit werde bei historisch und denkmalpflegerisch bedeutsamen Häusern weitgehend geopfert. Zudem seien erheblich erhöhte monetäre Leistungen zu erbringen, da der Unterhalt kostenintensiver ausfalle und auch die Betriebskosten höher seien. Zudem hätten die Beschwerdeführer Hypothekarschulden von rund Fr. 600'000.-- übernehmen müssen. Diese Schuld sei durch die Sanierung entstanden und die Erblasserin hätte weniger ausgeben müssen, wenn es sich nicht um ein geschütztes Haus gehandelt hätte. Zudem seien mit der erheblichen Investition auch kurz- und mittelfristige Unterhaltsarbeiten vorweggenommen worden. Die Frage ob ein Opfer zu tragen sei, dürfe nicht davon abhängen, ob dies in regelmässigen Abständen der Fall sei oder einmalig im Rahmen einer Gesamtsanierung. Die Tatsache, dass die privilegierte Besteuerung von geschützten Häusern nicht nur in der Vermögens-, sondern auch in der Nachlassbesteuerung verankert sei, zeige, dass nicht nur der Eigentümer

im Zeitpunkt der Investition und in den anschliessenden Jahren, sondern auch dessen Erben im Zeitpunkt des Erbantritts von der Privilegierung profitieren sollten. Die kantonale Steuerverwaltung behandle in ihrer Entscheid ungleiches gleich, indem sie der Unterscheidung, die Art. 110 Abs. 2 lit. c StG treffe, keine Rechnung trage. Damit lege die kantonale Steuerverwaltung die Bestimmung nicht verfassungskonform aus.

4. Die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden (nachfolgend Beschwerdegegnerin) schloss in ihrer Vernehmlassung vom 16. Mai 2017 auf Abweisung der Beschwerde. Das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden habe die Eingrenzung der Gebäudekategorien auf Schlösser und Burgen für zu einschränkend und mit dem Wortlaut der Bestimmung nicht vereinbar befunden. Allerdings habe es sich nicht näher zu den weiteren Kriterien der privilegierten Bewertung geäussert. Die blosser Unterstellung unter die Denkmalpflege und die damit verbundenen Einschränkungen der Baufreiheit reichten nicht aus, um die Ertragsbewertung zu rechtfertigen. Auch reiche es nicht, dass der Unterhalt derartiger Objekte generell kostenintensiver sei. Die denkmalpflegerische Bedeutung der Liegenschaft sei zu bejahen. Die Erblasserin habe in der Vergangenheit durchaus gewisse Opfer erbracht, als sie das Haus umfassend renoviert habe. Die Liegenschaft befinde sich nun in einem guten renovierten Zustand mit einem erheblichen Mietwert. Die hypothekarische Belastung sei als üblich zu bezeichnen und die jährliche Zinsbelastung sei nicht übermässig. Durch die erbrechtliche Übernahme des fraglichen Objekts hätten die Beschwerdeführer auch im Vergleich zu anderen Erben von Liegenschaften keine erkennbare Erschwernis zu tragen. Der einzige Unterschied bestehe darin, dass das Gebäude unter Denkmalschutz stehe. Würde man der Argumentation der Beschwerdeführer folgen, würden diese nicht nur ein voll renoviertes Haus zum Ertragswert erben, sondern damit gleichzeitig die übrigen

Aktiven von Fr. 302'000.-- nachlasssteuerlich neutralisieren können, was nicht angebracht wäre.

5. Am 19. Juni 2017 hielten die Beschwerdeführer replicando an ihren Anträgen fest. Für die Beantwortung der Frage, ob die Beschwerdeführer gewisse Opfer erbringen würden, seien nicht allein finanzielle Opfer massgebend. Der Gesetzeswortlaut spreche von „gewissen Opfern“. Darunter seien sowohl die erhöhten Unterhaltskosten als auch die Einschränkungen in der Baufreiheit zu verstehen. Hätte der Gesetzgeber nur finanzielle Opfer berücksichtigen wollen, hätte er im Gesetzestext von finanziellen Opfern gesprochen. Die Beschwerdeführer müssten – im Vergleich zu einem Neubau mit gleichem Volumen und vergleichbarem Ausbaustandard – eine um rund Fr. 270'000.-- höhere Hypothekarschuld übernehmen. Um diese Schuld zu amortisieren, müssten die Beschwerdeführer finanzielle Opfer erbringen. Wenn die Beschwerdegegnerin der Erblasserin die Erbringung gewisser Opfer attestiere, so müsse dies infolge Generalsukzession auch für die Beschwerdeführer gelten.

6. Am 29. Juni 2017 hielt die Beschwerdegegnerin duplicando an ihren Anträgen fest. Die Beschwerdeführer würden die Entscheidungen der Erblasserin unter rein ökonomischen Gesichtspunkten bewerten. Es gehe aber nicht darum, die Entscheidungen der Erblasserin mit der aus Sicht der Beschwerdeführer günstigsten und finanziell vorteilhaftesten Lösung abzugleichen. Im Übrigen sei es regelmässig so, dass Renovationen an älteren Häusern mehr kosten würden als neu erstellte Liegenschaften.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien in ihren Rechtsschriften und im angefochtenen Einspracheentscheid vom 31. März 2017 sowie auf die eingereichten Beweismittel wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1. a) Anfechtungsobjekt des vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens bildet der Einspracheentscheid vom 31. März 2017 betreffend kantonale Nachlasssteuer, mit welchem die Beschwerdegegnerin die Einsprache der heutigen Beschwerdeführer vom 8. Februar 2017 abgewiesen und damit die Rechtmässigkeit der bei den Beschwerdeführern am 19. Januar 2017 veranlagten kantonalen Nachlasssteuer in der Höhe von Fr. 64'857.90 bestätigt 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 Beschwerdeführer sind als formelle und materielle Adressaten des angefochtenen Einspracheentscheids berührt und weisen ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung auf (vgl. Art. 50 VRG). Auf die zudem frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist somit – unter Vorbehalt der nachstehenden Erwägung 1b – einzutreten.

- b) Die Beschwerdeführer beantragen in ihrer Beschwerdeschrift vom 28. April 2017 sowohl die Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheids vom 31. März 2017 als auch der diesem zugrunde liegenden definitiven Veranlagungsverfügung vom 19. Januar 2017.

Diesbezüglich gilt es zu beachten, dass der Einspracheentscheid gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtes an die Stelle der Verfügung tritt und damit alleiniger Anfechtungsgegenstand des Beschwerdeverfahrens bildet. Die Verfügung, soweit angefochten, hat mit dem Erlass des Einspracheentscheids jede rechtliche Bedeutung verloren (vgl. Urteil des Bundesgerichtes 8C_592/2012 vom 23. November 2012 E.3.2 mit Hinweisen). Soweit die Beschwerdeführer also auch die Aufhebung der definitiven Veranlagungsverfügung vom 19. Januar 2017 beantragen, ist darauf – nach dem soeben Gesagten – nicht einzutreten.

2. a) Gemäss Art. 1 Abs. 1 lit. d StG erhebt der Kanton von den natürlichen und juristischen Personen eine Nachlass- und Schenkungssteuer. Der Nachlasssteuer unterliegt die Nachfolge in das Reinvermögen des Erblassers, insbesondere der Vermögensübergang kraft gesetzlicher, erbvertraglicher oder testamentarischer Erbfolge (Art. 106 Abs. 1 lit. a StG). Steuerpflichtig ist der Empfänger der Zuwendung, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes im Kanton steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt hatte (Art. 107 Abs. 1 lit. a StG). Die Steuer wird nach dem Wert des gesamten unverteiltern Reinvermögens berechnet, wobei die Verhältnisse im Zeitpunkt des Todes massgebend sind (Art. 109 StG). Gemäss Art. 110 Abs. 1 StG werden die Aktiven bei der Nachlasssteuer grundsätzlich zum Verkehrswert bewertet. Als Ausnahme dazu werden Gebäude von historischer und denkmalpflegerischer Bedeutung, deren Erhaltung von den Eigentümern gewisse Opfer verlangt, seit dem 1. Januar 2001 gemäss Art. 110 Abs. 2 lit. c StG zum Ertragswert bewertet. Ausgangspunkt der Regelung von Art. 110 Abs. 2 lit. c StG sowie des ebenfalls per 1. Januar 2001 eingeführten Art. 56 Abs. 4 StG, wonach solche Gebäude auch bei der Vermögenssteuer hauptsächlich zum Ertragswert besteuert werden, bildete gemäss Botschaft der Regierung an den Grossen Rat vom 17. November 1998 die Erhaltung von Burgen und Schlössern im Privatbesitz, welche nach altem Recht ein

erhebliches Problem darstellten. In der Botschaft wurde ausgeführt, dass deren Erhaltung durch Privatpersonen im öffentlichen Interesse des Kantons Graubünden liege, weshalb für diese Objekte besondere Bestimmungen in das Gesetz aufgenommen werden sollten. Weiter wurde in der Botschaft ausgeführt, dass dem Zweck der Bestimmung entsprechend nur wenige Objekte im Kanton darunter subsumiert werden könnten. Es handle sich um Gebäudekomplexe und (ausnahmsweise) um einzelne Gebäude, die von historischer und denkmalpflegerischer Bedeutung für den Kanton seien und deren Erhaltung im Interesse des Kantons liege (vgl. Botschaft der Regierung an den Grossen Rat betreffend Teilrevision des kantonalen Steuergesetzes, Heft Nr. 7/1998-99, S. 209 f. und S. 259 f.). Auch im Rahmen der anschliessenden Grossratsdebatte vom 30. März 1999 plädierten die zuständige Regierungsrätin und ein Grossrat dahin, dass beim Antrag gemäss Botschaft, mithin einer Anwendung von Art. 56 Abs. 4 und Art. 110 Abs. 2 lit. c StG einzig auf Burgen und Schlösser, zu bleiben sei. Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass sowohl die Regierung als auch der Grosse Rat als Gesetzgeber eher Burgen und Schlösser und dementsprechend wenige Grossanlagen vor Augen hatten und als von Art. 56 Abs. 4 und Art. 110 Abs. 2 lit. c StG erfasst betrachteten (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichtes des Kantons Graubünden [VGU] A 12 31 vom 23. Oktober 2012 E.3b).

- b) Das streitberufene Gericht hatte sich erstmals im Entscheid A 12 31 vom 23. Oktober 2012 mit der Ertragsbewertung infolge Denkmalschutz zu befassen und führte dabei unter Erwägung 3c was folgt aus:

"Nun ist aber der Wortlaut von Art. 56 Abs. 4 StG [und dementsprechend auch derjenige von Art. 110 Abs. 2 lit. c StG] bezüglich Gebäudekategorien überhaupt nicht in diesem Sinne einschränkend. Vielmehr erfasst er sämtliche „Gebäude von historischer und denkmalpflegerischer Bedeutung“, was an sich auch sachlich geboten und korrekt erscheint. Auch vor dem Hintergrund des allgemeinen Gleichbehandlungsgebotes sowie der verfassungsrechtlichen Besteuerungsgrundsätze von Art. 127 Abs. 2 und 3 der Bundesverfassung der

Schweizerischen Eidgenossenschaft [...] und Art. 95 der Verfassung des Kantons Graubünden [...], insbesondere des Grundsatzes der Allgemeinheit der Besteuerung, welcher die steuerliche Erfassung aller Personen und Personengruppen nach derselben gesetzlichen Ordnung verlangt und dementsprechend die willkürliche Privilegierung oder Diskriminierung einzelner Personen und Personengruppen verbietet, sowie vor dem Hintergrund des Ziels der Entlastung von Privatpersonen, welche Gebäude von historischer und denkmalpflegerischer Bedeutung im Privatbesitz halten, erscheint die Berücksichtigung des Gesetzestextes von Art. 56 Abs. 4 StG [bzw. Art. 110 Abs. 2 lit. c StG] in jeder Hinsicht als geboten. Dementsprechend ist der Gesetzestext der vorstehend erwähnten Absicht des Gesetzgebers sowie der Regierung vorzuziehen. Inwieweit daneben die formulierten Voraussetzungen bezüglich Kosten für die Erhaltung und die entsprechenden gewissen Opfer der Eigentümer für die Bewertung hauptsächlich zum Ertragswert vorhanden sein müssen, kann zur Sicherstellung des verfolgten Zweckes (eher grösseren Anlagen), zur Abwendung von zu grossen Begehrlichkeiten und auch zur Gleichbehandlung der Gesuchsteller entweder in der Ausführungsgesetzgebung oder in einer erklärenden Weisung festgehalten werden."

- c) In der Ausführungsgesetzgebung wurde bis anhin bezüglich Gebäude von historischer und denkmalpflegerischer Bedeutung, deren Erhaltung von den Eigentümern gewisse Opfer verlangt, nichts geregelt. Hingegen hat die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden zu Art. 56 Abs. 4 StG eine Praxisfestlegung publiziert, worin bezüglich der Voraussetzungen "historische und denkmalpflegerische Bedeutung" bzw. "Erbringung von gewissen Opfern zur Erhaltung der Gebäude" was folgt festgehalten wird:

"Historische und denkmalpflegerische Bedeutung

Folglich ist das Kriterium der historischen und denkmalpflegerischen Bedeutung der Gebäude wie folgt zu konkretisieren:

- *Von historischer und denkmalpflegerischer Bedeutung sind sämtliche Gebäude, für die eine formelle (raumplanerische oder denkmalpflegerische) Unterschutzstellung besteht. Der entsprechende Nachweis ist durch den Steuerpflichtigen zu erbringen.*
- *Auch ohne Vorliegen einer formellen Unterschutzstellung kann die historische und denkmalpflegerische Bedeutung eines Objekts vom Steuerpflichtigen nachgewiesen werden. Dafür ist bspw. eine schriftliche Bestätigung der kantonalen Denkmalpflege notwendig, aus der das Interesse des Kantons an der Erhaltung des fraglichen Gebäudes hervorgeht. Der Nachweis kann auch durch eine Vereinbarung des betreffenden Steuerpflichtigen mit der kantonalen Denkmalpflege erbracht werden, welche den Steuerpflichtigen zu Erhaltungs- und Pflegemassnahmen des fraglichen Gebäudes verpflichtet."*

"Erbringung von "gewissen Opfern" zur Erhaltung der Gebäude

Die Erhaltung der Objekte muss von den Eigentümern gewisse Opfer fordern. Gemäss Botschaft können dem Zweck der Bestimmung entsprechend nur wenige Objekte im Kanton unter Art. 56 Abs. 4 StG subsumiert werden. Das Kriterium der „gewissen Opfer“ ist somit in einem restriktiven Sinn zu verstehen. Das Vorliegen gewisser Opfer ist nur zu bejahen, wenn kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- *Die Nutzbarkeit des Gebäudes muss aufgrund der historischen Bausubstanz beschränkt sein.*
- *Für die Erhaltung der nicht oder nur beschränkt nutzbaren Gebäudeteile fallen regelmässig erhebliche Kosten an.*

Der Nachweis, dass diese Voraussetzungen erfüllt sind, obliegt dem Steuerpflichtigen."

Die Praxisfestlegung der Steuerverwaltung richtet sich als Verwaltungsweisung zwar vorab an die Vollzugsorgane und ist für die Gerichte nicht verbindlich. Diese berücksichtigen sie aber bei ihrer Entscheidung, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulässt. Mithin weicht das Gericht nicht ohne triftigen Grund von Verwaltungsweisungen ab, wenn diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellen. Insofern wird dem Bestreben der Verwaltung, durch interne Weisungen eine rechtsgleiche Gesetzesanwendung zu gewährleisten, Rechnung getragen (vgl. BGE 133 V 346 E.5.4.2; Urteil des Bundesgerichtes 2C_103/2009 vom 10. Juli 2009 E.2.2; VGU A 14 4 vom 3. April 2014 E.2c, A 12 43 vom 11. Januar 2013 E.3, A 09 57 vom 2. Februar 2010 E.6b).

3. Vor dem Hintergrund der vorstehenden Ausführungen sind nachfolgend somit die beiden Aspekte "Gebäude von historischer und denkmalpflegerischer Bedeutung" sowie "Erbringung von gewissen Opfern zur Erhaltung der Gebäude" zu prüfen.
 - a) Dabei sind sich die Parteien insofern einig, dass die denkmalpflegerische Bedeutung der ca. 1581 erbauten und in den Jahren 2008 und 2009 umfassend renovierten Liegenschaft zu bejahen ist. Dies ist nicht zu

beanstanden, zumal die Liegenschaft unstrittig der Denkmalpflege untersteht (vgl. Verpflichtungsschein der Denkmalpflege vom 10. bzw. 24. Oktober 2008 [Akten der Beschwerdegegnerin [Bg-act.] 9]) und diese an die Renovation der Jahre 2008 und 2009 auch einen Beitrag in der Höhe von Fr. 84'200.-- geleistet hat (vgl. Schlussabrechnung der Denkmalpflege vom 7. Juni 2010 [Bg-act. 9]).

- b) Strittig ist hingegen der Aspekt der "Erbringung von gewissen Opfern zur Erhaltung des Gebäudes". Die Beschwerdeführer machen diesbezüglich geltend, dass für die Beantwortung der Frage, ob die Beschwerdeführer gewisse Opfer erbringen würden, nicht allein finanzielle Opfer massgebend seien, sondern auch die Tatsache, dass Einschränkungen im Umbau und der Nutzung bestehen würden. Dieses Argument schlägt – wie nachstehend dargestellt – fehl. Richtig ist zwar, dass sich die Erblasserin D._____ sel. im Verpflichtungsschein vom 10. bzw. 24. Oktober 2008 (Bg-act. 9) verpflichtet hat, das unter Denkmalschutz gestellte Objekt in gutem Zustand zu bewahren, keine baulichen Veränderungen ohne Genehmigung des Erziehungs-, Kultur- und Umweltschutzdepartements vorzunehmen oder zu dulden, der Denkmalpflege Graubünden jede, auch ohne Zutun des Eigentümers, eintretende Veränderung des Objekts und seiner Umgebung mitzuteilen, der Denkmalpflege Graubünden nach rechtzeitiger Voranmeldung Zutritt zum Objekt zu gewähren und Handänderungen der Denkmalpflege Graubünden zu melden. Ebenfalls zutreffend ist, dass diese Verpflichtungen mit dem Tod von D._____ sel. auf die Mitglieder der Erbengemeinschaft D._____ sel. übergegangen sind und dementsprechend in Bezug auf die fragliche Liegenschaft gewisse Einschränkungen in der Baufreiheit bestehen. Allein die Tatsache, dass eine Liegenschaft unter Denkmalschutz steht und infolgedessen gewisse bauliche Einschränkungen bestehen, bedeutet indes nicht zwangsläufig, dass damit automatisch die Voraussetzungen von Art. 56 Abs. 4 bzw.

Art. 110 Abs. 2 lit. c StG erfüllt sind, ansonsten jedes unter Denkmalschutz stehende Gebäude sowohl bei der Vermögens- als auch bei der Nachlasssteuer zum Ertragswert bewertet und besteuert würde. Solches ergibt sich weder aus dem Gesetzeswortlaut von Art. 56 Abs. 4 bzw. Art. 110 Abs. 2 lit. c StG noch aus der vorstehend erwähnten Botschaft der Regierung an den Grossen Rat, wo gefordert wird, dass die Erhaltung der Objekte von den betroffenen Eigentümern gewisse Opfer fordern müsse, was insbesondere dort zu bejahen sei, wo die Nutzbarkeit der Liegenschaft beschränkt sei und gerade die Erhaltung der nicht oder nur beschränkt nutzbaren Teile beträchtliche Geldmittel verschlinge. Zudem müsse die historische Bausubstanz weitgehend erhalten werden, was die Ertragsfähigkeit der Gebäulichkeiten erheblich reduzieren könne (vgl. Botschaft der Regierung an den Grossen Rat betreffend Teilrevision des kantonalen Steuergesetzes, Heft Nr. 7/1998-99, S. 260). Diese Voraussetzungen sind vorliegend offenkundig nicht erfüllt, weshalb das beschwerdeführerische Argument, wonach bereits die blosser Unterstellung unter die Denkmalpflege und die damit verbundene Einschränkung der Baufreiheit dazu führe, dass die Voraussetzung der "Erbringung von gewissen Opfern zur Erhaltung der Gebäude" erfüllt sei, fehlschlägt.

- c) Zu prüfen bleibt, ob die Beschwerdeführer auf andere Weise gewisse Opfer zur Erhaltung des fraglichen Gebäudes erbringen bzw. erbringen werden.

aa) Die Beschwerdeführer stellen sich dabei auf den Standpunkt, dass sie erhebliche monetäre Leistungen zu erbringen hätten, weil der Unterhalt eines Gebäudes von historischer und denkmalpflegerischer Bedeutung kostenintensiver ausfalle und die Betriebskosten höher seien. Zudem hätten sie Hypothekarschulden von rund Fr. 600'000.-- übernehmen müssen. Diese Schuld sei unbestrittenermassen durch die Sanierung

entstanden. Im Vergleich zu einem Neubau mit gleichem Volumen und vergleichbarem Ausbaustandard sei die Hypothek rund Fr. 270'000.-- höher. Um die Hypothekarschuld zu amortisieren, müssten sie finanzielle Opfer erbringen. Die Erblasserin hätte weniger ausgeben müssen, wenn es sich nicht um ein geschütztes Haus gehandelt hätte. Zudem seien mit der erheblichen Investition auch kurz- und mittelfristige Unterhaltsarbeiten vorweggenommen worden. Die Frage ob ein Opfer zu tragen sei, dürfe nicht davon abhängen, ob dies in regelmässigen Abständen der Fall sei oder einmalig im Rahmen einer Gesamtsanierung. Im Übrigen zeige die Tatsache, dass die privilegierte Besteuerung von geschützten Häusern nicht nur in der Vermögens-, sondern auch in der Nachlassbesteuerung verankert sei, dass nicht nur der Eigentümer im Zeitpunkt der Investition und in den anschliessenden Jahren, sondern auch dessen Erben im Zeitpunkt des Erbantritts von der Privilegierung profitieren sollten. Wenn die Beschwerdegegnerin der Erblasserin die Erbringung gewisser Opfer attestiere, so müsse dies infolge Generalsukzession auch für die Beschwerdeführer gelten.

bb) Dem hält die Beschwerdegegnerin im Wesentlichen entgegen, dass die Tatsache, dass der Unterhalt derartiger Objekte generell kostenintensiver sei, nicht ausreiche, um die Ertragsbewertung zu rechtfertigen. Die fragliche Liegenschaft befinde sich heute in einem guten renovierten Zustand mit einem erheblichen Mietwert. Die hypothekarische Belastung sei mit zwei Drittel des Verkehrswerts als üblich zu bezeichnen und die jährliche Zinsbelastung sei (auch aufgrund des herrschenden Zinsniveaus) sicher nicht übermässig. Durch die erbrechtliche Übernahme des fraglichen Objekts hätten die Beschwerdeführer auch im Vergleich zu anderen Erben von Liegenschaften keine erkennbare Erschwernis ("gewisse Opfer") zu tragen. Der einzige Unterschied bestehe darin, dass das Gebäude unter Denkmalschutz stehe. Die Beschwerdeführer würden die Entscheidungen

der Erblasserin unter rein ökonomischen Gesichtspunkten bewerten. Es gehe aber nicht darum, die Entscheidungen der Erblasserin mit der aus Sicht der Beschwerdeführer günstigsten und finanziell vorteilhaftesten Lösung abzugleichen. Im Übrigen sei es regelmässig so, dass Renovationen an älteren Häusern (nicht nur solche unter Denkmalschutz) mehr kosten würden als neu erstellte Liegenschaften.

cc) Im vorliegenden Fall hat die Erblasserin D._____ sel. das Grundstück Parzelle 433 mit dem Wohnhaus Assek Nr. 90 in der Gemeinde X._____ im Jahr 1994 für Fr. 160'000.-- erworben (vgl. Kaufvertrag vom 29. September 1994 [Bg-act. 3]). In den Jahren 2008 und 2009 wurde eine umfassende Renovation der Liegenschaft vorgenommen, wobei sich die Kosten auf gesamthaft Fr. 1'021'107.-- beliefen. Die Denkmalpflege Graubünden steuerte einen Betrag von Fr. 84'200.-- an die Renovation bei (vgl. Schlussabrechnung der Denkmalpflege vom 7. Juni 2010 [Bg-act. 9]). Als Gegenleistung wurde die Liegenschaft unter Denkmalschutz gestellt (vgl. Verpflichtungsschein der Denkmalpflege vom 10. bzw. 24. Oktober 2008 [Bg-act. 9]). Den Restbetrag finanzierte die Erblasserin D._____ sel. hauptsächlich durch die Erhöhung der Hypothek. Vor diesem Hintergrund hat die Beschwerdegegnerin zu Recht erkannt, dass die Erblasserin D._____ sel. zu Lebzeiten gewisse Opfer im Sinne von Art. 56 Abs. 4 StG erbracht hat. Eine Ertragsbewertung für die Vermögenssteuer hat die Erblasserin aber offenbar nie beantragt, obschon Art. 56 Abs. 4 StG bei der Bewertung der Liegenschaft bei der Vermögenssteuer grundsätzlich auf den jeweiligen Eigentümer zugeschnitten ist. Entgegen der beschwerdeführerischen Auffassung führt indes die Tatsache, dass die Erblasserin D._____ sel. gewisse Opfer zur Erhaltung des fraglichen Gebäudes erbracht hat, nicht automatisch (infolge Generalsukzession) dazu, dass dies auch für die Beschwerdeführer gilt. Im vorliegenden Verfahren geht es nämlich nicht um die Anwendung von Art. 56 Abs. 4 StG bei der Vermögenssteuer,

sondern vielmehr um die Anwendung von Art. 110 Abs. 2 lit. c StG bei der Nachlasssteuer. Während die Optik der "gewissen Opfer" im ersten Fall für die periodische Vermögenssteuer (Art. 56 Abs. 4 StG) auf den entsprechenden Eigentümer von Gebäuden historischer oder denkmalpflegerischer Bedeutung gerichtet ist, ist die Frage der "gewissen Opfer für die Erhaltung der Gebäude" im zweiten Fall für die Nachlasssteuer aus der Optik der Erben – sprich der neuen Eigentümer – zu beurteilen. Im vorliegenden Fall erben diese, mithin die Beschwerdeführer, ein komplett renoviertes, unter Denkmalschutz stehendes Gebäude. Der Zustand desselben ist gut, beträgt der Zeitwert gemäss amtlicher Schätzung vom 20. Februar 2012 (Bg-act. 4) doch 80 % des Neuwerts. Zudem wäre die Belehnung durch die Bank anlässlich der Renovation der Liegenschaft nicht vorgenommen worden, wenn die Baute nicht tatsächlich den Verkehrswert gemäss amtlicher Schätzung vom 20. Februar 2012 gehabt hätte. Allfällige Unterhaltsarbeiten – sollten diese trotz der in den Jahren 2008 und 2009 erfolgten Totalrenovation überhaupt in grösserem Rahmen anfallen – dürften durch die Mieterträge (Eigen- oder Fremdmiete) ohne Weiteres finanzierbar sein. Die Beschwerdeführer haben im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren im Übrigen auch nicht glaubhaft dargelegt, dass sie erhebliche Investitionen getätigt hätten oder künftig erhebliche finanzielle Investitionen anfallen würden. Sodann ist die hypothekarische Belehnung mit rund zwei Drittel des Verkehrswerts der Liegenschaft als üblich zu bezeichnen und auch die jährliche Zinsbelastung erscheint in Anbetracht des herrschenden Zinsniveaus nicht als übermässig. Zudem stellt auch das Abzahlen bzw. die Amortisation der Hypothek sicherlich kein erhebliches finanzielles Opfer im Sinne von Art. 110 Abs. 2 lit. c StG dar, zumal es sich bei der Amortisation einer Hypothek bloss um eine Senkung von Passiven (mithin der Hypothekarschuld) zulasten der Aktiven (z.B. eines Bankkontos) und dementsprechend – im Ergebnis – um ein Nullsummenspiel handelt.

Kommt hinzu, dass die fragliche Liegenschaft in der Nutzbarkeit nicht eingeschränkt ist. Das Gebäude kann voll genutzt werden, was sich in einem hohen Eigenmietwert von Fr. 19'800.-- niederschlägt (vgl. amtliche Schätzung vom 20. Februar 2012 [Bg-act. 4]). Selbst wenn in den kommenden Jahren – trotz der in den Jahren 2008 und 2009 erfolgten Totalrennovation – Unterhaltsarbeiten anfallen würden, gilt es überdies zu beachten, dass diese nicht für gänzlich unbenutzbare oder nur eingeschränkt nutzbare Räumlichkeiten notwendig würden. Vielmehr würden sämtliche Unterhaltsarbeiten nutzbare Räumlichkeiten betreffen. Die Tatsache, dass gewisse Einschränkungen im Bau, Ausbau etc. bestehen, schränkt die Nutzbarkeit nicht per se ein. Dazu bräuchte es andere Elemente wie beispielsweise das Belassen von Wänden, das Verbot vom Anbringen von Isolationen, was gewisse Räumlichkeiten im Winter unbenutzbar machen würde (weil schlecht oder nur mit unverhältnismässig grossem Aufwand heizbar) etc. Solche Elemente sind vorliegend aber weder ersichtlich noch werden sie von den Beschwerdeführern geltend gemacht. Nach dem Gesagten ist nicht ersichtlich, inwiefern die Beschwerdeführer gewisse Opfer zur Erhaltung des fraglichen Gebäudes erbringen bzw. in den kommenden Jahren erbringen werden. Insbesondere kann nicht gesagt werden, dass die Beschwerdeführer durch die erbrechtliche Übernahme der fraglichen Liegenschaft ein "gewisses Opfer" zu tragen hätten. Der einzige Unterschied im Vergleich zu vielen anderen Erben von Liegenschaften besteht – wie die Beschwerdegegnerin in deren Vernehmlassung vom 16. Mai 2017 zu Recht ausführt – darin, dass das hier zur Diskussion stehende Gebäude unter Denkmalschutz steht. Dies allein vermag aber – wie vorstehend dargestellt (vgl. E.3b) – eine privilegierte Besteuerung im Nachlass auch unter dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen nicht zu rechtfertigen. Die Beschwerdeführer führen zwar grundsätzlich zu Recht aus, dass die Frage, ob ein Opfer zu tragen sei, nicht davon abhängen dürfe, ob dies in regelmässigen Abständen der

Fall sei oder einmalig im Rahmen einer Gesamtsanierung. Wie vorstehend dargestellt haben die Beschwerdeführer aber weder ein einmaliges Opfer im Rahmen einer Gesamtsanierung erbracht, wurde doch die Totalsanierung der Liegenschaft in den Jahren 2008 und 2009 von der Erblasserin D._____ sel. vorgenommen, noch tragen sie durch regelmässig anfallende Kosten ein gewisses Opfer zur Erhaltung der Liegenschaft im Sinne von Art. 110 Abs. 2 lit. c StG, zumal allfällig anfallende Unterhaltsarbeiten – wie gesehen – ohne Weiteres durch Mieterträge (Eigen- oder Fremdmiete) finanzierbar sein dürften.

4. a) Zusammenfassend lässt sich nach dem vorstehend Gesagten festhalten, dass die Ertragsbewertung der fraglichen Liegenschaft im Sinne von Art. 110 Abs. 2 lit. c StG mangels Erbringung gewisser Opfer zur Erhaltung der fraglichen Liegenschaft durch die Beschwerdeführer nicht angezeigt ist. Wenn jemand – wie im vorliegenden Fall die Beschwerdeführer – Eigentümer eines renovierten und unter Denkmalschutz stehenden Gebäudes ist und daraus Erträge (Eigen- oder Fremdmiete) erzielt, die den notwendigen Unterhalt decken und – bei normalen Marktbedingungen – auch eine Rendite auf das eingesetzte Kapital ermöglichen (inkl. allfällig notwendiger Rückstellungen), kann kein Anwendungsfall von Art. 56 Abs. 4 StG bzw. Art. 110 Abs. 2 lit. c StG vorliegen, weil dann die Voraussetzung des Erbringens gewisser Opfer zur Erhaltung der fraglichen Liegenschaft nicht erfüllt ist. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 31. März 2017 erweist sich somit als rechters, was zur Bestätigung desselben und zur Abweisung der dagegen erhobenen Beschwerde führt, soweit darauf einzutreten ist (vgl. vorstehend E.1b).
- b) Bei diesem Ausgang des Verfahrens gehen die Gerichtskosten gestützt auf Art. 73 Abs. 1 VRG unter solidarischer Haftung zulasten der Beschwerdeführer. 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 Anlass, weshalb der Beschwerdegegnerin keine Parteientschädigung zusteht.

Demnach erkennt das Gericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2. Die Gerichtskosten, bestehend

- aus einer Staatsgebühr von Fr. 3'000.--

- und den Kanzleiauslagen von Fr. 356.--

zusammen Fr. 3'356.--

gehen unter solidarischer Haftung zulasten der Erbengemeinschaft D.____ sel., bestehend aus A.____, B.____ und C.____, und sind innert 30 Tagen seit Zustellung dieses Entscheides an die Finanzverwaltung des Kantons Graubünden, Chur, zu bezahlen.

3. [Rechtsmittelbelehrung]

4. [Mitteilungen]