



VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Aldo Elsener, Vorsitz
Dr. iur. Matthias Suter und Ersatzrichterin Dr. iur. Diana Oswald
Gerichtsschreiber: lic. iur. George Kammann

U R T E I L vom 20. April 2021 *[rechtskräftig]*
gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

Q._____ **und R.**_____, _____
Rekurrenten

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Zug, Bahnhofstrasse 26, Postfach, 6301 Zug
Rekursgegnerin

betreffend

Kantonssteuer / direkte Bundessteuer 2018 (Unterhaltskosten)

A 2020 10

A. R. _____ (fortan: Rekurrent) erwarb im Jahr 2017 eine Scheune in der Gemeinde B. _____ (GR) zu Alleineigentum (Rek. Beilage 18). Gemäss lokaler Baukommission handelt es sich dabei um ein ortsbildprägendes Gebäude im Dorfkern von C. _____, das früher als Stall genutzt wurde. In der im Kanton Zug eingereichten Steuererklärung 2017 deklarierten R. _____ und seine Ehefrau Q. _____ (fortan: Rekurrenten) für das Gebäude einen Steuerwert per 31. Dezember 2017 von Fr. 80'000.– und einen Eigenmietwert von Fr. 200.– (StV Act. 5), was die Steuerverwaltung des Kantons Zug (fortan: Rekursgegnerin) akzeptierte. Der im Kanton Zug eingereichten Steuererklärung 2018 legten die Rekurrenten diverse Bauabrechnungen betreffend die Scheune bei, wobei sich der Gesamtrechnungsbetrag gemäss der Zusammenstellung auf Fr. 234'765.– belief (Beilagen zu StV Act. 1). Davon machten die Rekurrenten Fr. 164'336.– (70 %) als Unterhaltskosten zum Steuerabzug geltend. Den Steuerwert der Scheune per 31. Dezember 2018 gaben sie mit Fr. 118'500.– an. Einen Eigenmietwert deklarierten sie nicht (StV Act. 1, S. 17). Im Veranlagungsentscheid vom 4. Dezember 2019 verweigerte die Rekursgegnerin den geltend gemachten Unterhaltsabzug vollständig (StV Act. 2, Begründung), wogegen die Rekurrenten am 9. Dezember 2019 Einsprache erhoben (StV Act. 3). Im Einspracheentscheid vom 23. Juni 2020 wurde der von ihnen verlangte Steuerabzug erneut nicht gewährt mit der Begründung, dass keine blossen Renovationsarbeiten vorgenommen worden seien. Wirtschaftlich gesehen lägen nicht abzugsfähige Herstellungskosten vor (StV Act. 4).

B. Dagegen erhoben die Rekurrenten am 17. Juli 2020 (Datum des Poststempels) Steuerrekurs beim Verwaltungsgericht und beantragten, es seien von ihnen getätigte Bauausgaben im Umfang von Fr. 158'050.– als abziehbare Unterhaltskosten anzuerkennen. Zur Begründung brachten sie im Wesentlichen vor, sie hätten das Gebäude vor dem Kauf schon länger gemietet gehabt. Es sei vor zirka 20 bis 25 Jahren als Stall genutzt worden und habe zuletzt in erster Linie als Werk- und Lagerstätte gedient. Die Eigentümer hätten das Gebäude nicht unterhalten. Sie hätten hingegen schon als Mieter gewisse Arbeiten in Eigenregie ausgeführt mit der Absicht, das Gebäude erhalten und wie bisher nutzen zu können. Dabei habe sich gezeigt, dass Instandstellungsarbeiten notwendig gewesen seien. Nach dem Kauf hätten sie diese in Absprache mit der Denkmalpflege des Kantons Graubünden an die Hand genommen. Dabei hätten sie die als Werkstatt sowie als Geräte- und Fahrzeugschuppen genutzte Liegenschaft soweit saniert, dass sie nicht einstürze, bei Regen trocken bleibe und dadurch wieder ihrem ursprünglichen Zweck dienen könne. Entgegen dem Einspracheentscheid sei das Gebäude dabei nicht bewohnbar gemacht worden; denn es seien weder eine thermische

Dämmung angebracht noch Bauteile verglast worden. Da es sich um ein ortsprägendes Gebäude handle und dieses erhalten werde, sei ihnen von der Gemeinde zwar eine Umnutzung ermöglicht worden. Entsprechend sei ihre Baueingabe im regionalen Amtsblatt der Gemeinde in formeller Hinsicht als Umnutzung eines Stalls zu einem Einfamilienhaus bezeichnet worden. In materieller Hinsicht könne jedoch nicht von einem Einfamilienhaus gesprochen werden, da das Gebäude nicht bewohnbar sei. Es sei nach wie vor ein Stall bzw. ein Geräte- und Werkstattschuppen. Es handle sich bei den geltend gemachten Beträgen somit um Unterhaltskosten, die vom Einkommen abgezogen werden könnten. Auch die Kosten denkmalpflegerischer Arbeiten, die im Einvernehmen mit oder auf Anordnung von Behörden vorgenommen seien, seien abzugsfähig. Zur Untermauerung ihres Standpunkts reichten die Rekurrenten verschiedene Fotografien, Bauabrechnungen und das Protokoll einer Sitzung vom 26. März 2018 zu den Akten, an der neben den Rekurrenten eine Vertreterin der Gemeinde B._____, ein Bauingenieur (Statikfachmann) sowie ein Vertreter der Feuerpolizei und der Bündner Denkmalpflege anwesend waren. Auf weitere Vorbringen ist, falls erforderlich, in den Erwägungen einzugehen.

C. Am 23. Juli 2020 wurde der von den Rekurrenten verlangte Kostenvorschuss von Fr. 2'000.– fristgerecht bezahlt.

D. Mit Vernehmlassung vom 25. August 2020 beantragte die Rekursgegnerin Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten sei, unter Kostenfolgen zu Lasten der Rekurrenten. Sie brachte dabei im Wesentlichen vor, aufgrund der Fotografien könne an der ursprünglichen Begründung im Einspracheentscheid, das Objekt sei Wohnzwecken zugeführt worden und es sei eine Nutzungsänderung erfolgt, nicht mehr festgehalten werden. Gleichwohl erweise sich der Entscheid als korrekt. Dies deshalb, da sich die in der Steuererklärung 2018 ausgewiesenen Kosten auf ein Mehrfaches des Steuerwerts beliefen. Unter diesen Umständen könne man nicht davon sprechen, die investierten Kosten würden lediglich der Erhaltung eines bereits vorhanden Wertes dienen. Es liege wirtschaftlich betrachtet eine Totalrenovation vor, weshalb es sich steuersystematisch um wertvermehrende Anlagekosten handle, die einkommenssteuerrechtlich nicht abziehbar seien. Der (unbekannte) Kaufpreis der Liegenschaft wäre deutlich höher ausgefallen, wenn die Rekurrenten die Liegenschaft erst im renovierten Zustand gekauft hätten. Ausserdem hätten sie 2018 keinen steuerbaren Ertrag aus der fraglichen Liegenschaft deklariert. Man könne sich fragen, ob es den zum Abzug beantragten Kosten deshalb nicht auch am Gewinnungskostencharakter mangle. Der Verweis auf die Abzugsfähigkeit

der Kosten der Denkmalpflege sei ferner unbehelflich. Ob es sich beim Umbau um zumindest teilweise denkmalpflegerische Arbeiten handle, lasse sich den Unterlagen nicht entnehmen. Insbesondere fehle im von den Rekurrenten eingereichten Protokoll einer Besprechung mit den Behörden vom 26. März 2018 eine Stellungnahme der Denkmalpflege. Diese werde lediglich im Zusammenhang mit dem eventuellen Einbau von Sonnenkollektoren und den erst in einer zweiten Etappe folgenden Verputzarbeiten erwähnt. Auf weitere Vorbringen ist, sofern erforderlich, in den Erwägungen einzugehen.

E. In der Replik vom 15. September 2020 hielten die Rekurrenten an ihren Anträgen fest, beziehungsweise präzisierten sie dahingehend, als auch das satzbestimmende Einkommen unter Berücksichtigung der in der Rekursschrift geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten festzusetzen sei. Den Argumenten der Rekursgegnerin begegneten sie im Wesentlichen wie folgt: Sie hätten durchaus zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Kosten unterschieden. Wie aus der Steuererklärung hervorgehe, hätten sie lediglich werterhaltende Sanierungskosten geltend gemacht. Der 2017 deklarierte Steuerwert entspreche im Weiteren dem Kaufpreis von Fr. 80'000.–. Der tiefe Preis sei dadurch zustande gekommen, weil sich die vormaligen Eigentümer nicht mehr um den Unterhalt der Liegenschaft gekümmert hätten. Die geltend gemachten Unterhaltskosten würden nicht einmal das Doppelte des Kaufpreises ausmachen. Gewisse Verteuerungen seien auf die Ansprüche der Denkmalpflege zurückzuführen. Ferner sei im Jahr 2018 sehr wohl ein steuerbarer Ertrag veranlagt worden. Der Kanton Graubünden habe nämlich den Eigenmietwert auf Fr. 200.– festgesetzt. Effektive Unterhaltskosten könnten den Ertrag in einem Jahr durchaus übersteigen, ohne dass deswegen ein Abzug verneint werde. Was den Denkmalschutz betreffe, so sei das Gebäude in der kantonalen Inventarliste der schützenswerten Ortsbilder, Gebäudegruppen und Einzelbauten eingetragen. Der Inventarisierungsprozess in der Gemeinde B. _____ sei indessen sistiert, weshalb ein entsprechender Beleg nicht verfügbar sei. Ausserdem figuriere das Gebäude im Bündner Bautenverzeichnis, das 2001-2003 im Auftrag der Denkmalpflege Graubünden und des Bündner Heimatschutzes angefertigt worden sei. Weiter sei einer neu zu den Akten gereichten Stellungnahme der kantonalen Denkmalpflege vom 12. April 2018 zu entnehmen, wie die Rekurrenten auf die bauzeitliche Substanz Rücksicht zu nehmen hätten. Das Protokoll des Bauamts der Gemeinde B. _____ vom 26. März 2018 sei zwar rudimentär abgefasst. Es widerspiegeln aber nicht die Bedeutung, welche die Sitzung für alle Beteiligten gehabt habe. Mit Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die Zweitwohnungen am 1. Januar 2016 sei es den Rekurrenten nämlich ermöglicht worden, das Gebäude formell zu einer Zweitwohnung umzunutzen. An der erwähnten Sitzung vom

26. März 2018 sei genau behandelt worden, wie dies umzusetzen sei und wie im Einvernehmen mit der Denkmalpflege eine Lösung gefunden werden könne. Beim Thema Statik im Protokoll handle es sich nicht nur um Ausführungen des Statikers. Es sei vielmehr um die Diskussion zwischen dem Denkmalpfleger und dem Statik-Ingenieur gegangen, wie die Lösungsansätze der Denkmalpflege umgesetzt werden könnten. Auf weitere Vorbringen ist, soweit nötig, in den Erwägungen einzugehen.

F. In der Duplik vom 18. September 2020 hielt die Rekursgegnerin an ihren Anträgen fest. Als weitere Argumente brachte sie im Wesentlichen vor, es hänge von den Umständen des Einzelfalls ab, ob eine Totalrenovation vorliege oder nicht. Die Gesamtkosten des Umbaus würden das Dreifache des in der Replik erstmals erwähnten Kaufpreises ausmachen. Es sei aufgrund dieses Indizes von wertvermehrenden bzw. von bei der Einkommenssteuer nicht abzugsberechtigten Kosten für eine wirtschaftliche Totalrenovation auszugehen. Zwar habe das Steueramt des Kantons Graubünden in seiner Veranlagung 2018 einen Eigenmietwert von Fr. 200.– erfasst. In der Zuger Steuererklärung sei aber kein Eigenmietwert deklariert worden. Dies habe man in die Veranlagung, namentlich auch in die interkantonale Ausscheidung übernommen. Wenn Investitionen von Fr. 234'765.– kein Eigenmietwert bzw. ein symbolischer Eigenmietwert von Fr. 200.– gegenüberstünden, könne in wirtschaftlicher Hinsicht nicht von einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen Investitionen und Eigenmietwert ausgegangen werden. Es rechtfertige sich, den getätigten Ausgaben den Gewinnungskostencharakter abzusprechen. Das nachgereichte Schreiben der Denkmalpflege Graubünden vom 12. April 2018 enthalte lediglich eine Liste mit den geplanten Baumassnahmen und sehr allgemein gehaltene Ausführungen. Es würden konkrete Hinweise oder Anordnungen fehlen, welche Rückschlüsse erlaubten, um gewisse Investitionen als Denkmalpflegekosten zu qualifizieren.

G. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich im Verlaufe des Schriftenwechsels nicht vernehmen. Am 21. September 2020 teilte das Gericht den Parteien mit, dass diese sich aus Sicht des Gerichts hinreichend geäußert hätten. Darauf gingen keine weiteren Stellungnahmen mehr ein.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Gemäss § 136 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zug (StG; BGS 632.1) kann die steuerpflichtige Person gegen Einspracheentscheide der Rechtsmittelkommission der kantonalen Steuerverwaltung innert 30 Tagen beim Verwaltungsgericht schriftlich Rekurs erheben. Gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde für die direkte Bundessteuer kann der Steuerpflichtige ebenfalls innert 30 Tagen nach der Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben (Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Auch hier ist gemäss § 75 Abs. 1 des Gesetzes über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen (Verwaltungsrechtspflegesetz, VRG; BGS 162.1) das Verwaltungsgericht die kantonale Rekursbehörde im Sinne der Vorschriften über die direkte Bundessteuer. Das ergriffene Rechtsmittel betrifft vorliegend Veranlagungen für die kantonale und kommunale Einkommens- und Vermögenssteuer sowie solche für die direkte Bundessteuer. Aus diesem Grund gilt das Rechtsmittel sowohl als Rekurs wie auch als Beschwerde gegen den Einspracheentscheid.

Die vorliegende Beschwerde (bezüglich der direkten Bundessteuer) bzw. der Rekurs (bezüglich der kantonalen und kommunalen Steuern) wird der einfacheren Lesbarkeit halber im Folgenden als Rekurs bezeichnet, wobei der Begriff "Rekurs" beide Rechtsmittel (Beschwerde und Rekurs) umfasst. Die Beurteilung erfolgt auf dem Zirkulationsweg gemäss § 29 Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtes (GO VG; BGS 162.11).

1.2 Der Rekurs wurde rechtzeitig erhoben. Auch sind die übrigen formellen Voraussetzungen erfüllt, weshalb darauf einzutreten ist.

2.

2.1 Das Verwaltungsgericht kann Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung sowohl bezüglich kantonalen Steuern (§ 63 Abs. 3 VRG i.V.m. § 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 Abs. 1 StG i.V.m. § 136 Abs. 2 StG) als auch bezüglich der direkten Bundessteuer (Art. 140 Abs. 3 DBG) in vollem Umfang überprüfen. Das Verwaltungsgericht stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 Abs. 1 StG i.V.m. § 137 Abs. 1 StG sowie Art. 142 Abs. 4 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 130 Abs. 1 DBG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (§ 74

Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 Abs. 1 StG i.V.m. § 137 Abs. 2 StG sowie Art. 143 Abs. 1 DBG). Das Verwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist. Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Verwaltungsgericht als Rekursinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist und einen Rekurs auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann.

2.2 Auch wenn im harmonisierten Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstandes überzeugt ist. Die Auffassung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (BGer 2C_1067/2017 vom 11. November 2019 E. 2.2.3). Anders verhält es sich bei Beweisnot, bei welcher das mildere Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit als ausreichend erachtet wird. Von einer Beweisnot ist nicht schon zu sprechen, wenn eine Tatsache, die ihrer Natur nach ohne weiteres dem unmittelbaren Beweis zugänglich wäre, nicht bewiesen werden kann, weil der beweisbelasteten Partei die Beweismittel fehlen. Blosser Beweisschwierigkeiten im konkreten Einzelfall können zu keiner Beweiserleichterung führen (BGE 144 III 264 E. 5.3). Gelangt die Behörde zu keiner derart gewichtigen Überzeugung, kommen die Beweislastregeln von Art. 8 ZGB zur Anwendung. Im Abgaberecht gilt demnach gemäss der so genannten Normentheorie (BGE 142 II 488 E. 3.8.2, 144 II 427 E. 8.3.1), dass die Veranlagungsbehörde die Beweislast für die abgabebegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die abgabepflichtige Person für die abgabeaufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (BGer 2C_480/2019 vom 12. Februar 2020 E. 2.3.1).

3. Strittig und zu prüfen ist, ob es sich bei den von den Rekurrenten geltend gemachten Ausgaben von Fr. 158'050.–, die sie im Zuge von Bauarbeiten an einer dem Rekurrenten gehörenden Scheune in der Bündner Gemeinde B._____ im Jahre 2018 tätigten, um zum Steuerabzug berechnete Renovationskosten handelt oder um wertvermehrnde Anlagekosten, die einkommenssteuerrechtlich nicht abziehbar sind.

Ferner ist zu prüfen, ob die Ausgaben sich – zumindest teilweise – als abzugsfähige Denkmalpflegekosten einstufen lassen.

4. Die Rekursgegnerin stellt zunächst den Gewinnungskostencharakter der geltend gemachten Abzüge in Frage.

4.1

4.1.1 Artikel 16 DBG bringt im Bereich der Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen das Konzept der Reinvermögenszugangstheorie zum Ausdruck. Danach unterliegen aufgrund der Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG und des nicht abschliessenden Positivkatalogs (Art. 17–23 DBG) alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der direkten Bundessteuer. Vorbehalten bleiben die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 3 DBG) und die im Negativkatalog von Art. 24 DBG abschliessend aufgezählten Fälle. Der Reinvermögenszugang, wie er Art. 16 Abs. 1 DBG zugrunde liegt, besteht in einer Nettogrösse. Er entspricht dem Überschuss aller Vermögenszugänge gegenüber den Vermögensabgängen derselben Steuerperiode. Einkommen ist demgemäss die Gesamtheit derjenigen Wirtschaftsgüter, die einem Individuum während der massgeblichen Steuerperiode zufließen, und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und für seine laufende Wirtschaft verwenden kann (vgl. BGer vom 13. Mai 2015 in Der Steuerentscheid 2015 B 81.2 Nr. 3, E. 2.1; BGE 139 II 363 E. 2.1; BGer 2C_95/2013 vom 21. August 2013, in: ASA 82 S. 227; je mit weiteren Hinweisen; siehe auch das Urteil 2A.303/1994 vom 23. Dezember 1996 E. 3a, in: StR 52/1997 S. 418; BGE 140 II 353 E. 2 und E. 2.1). Paragraph 15 des StG stimmt inhaltlich mit Art. 16 DBG überein, so dass die oben erwähnten Besteuerungsgrundsätze für die Zuger Einkommenssteuer übernommen werden können.

4.1.2 Der Reinvermögenszugangstheorie folgend werden zur Ermittlung des steuerbaren Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgezogen (Art. 9 Abs. 1 Steuerharmonisierungsgesetz vom 14. Dezember 1990, StHG, SR 642.14; Art. 25 DBG; § 24 StG). Die zur Einkommenserzielung notwendigen Aufwendungen werden häufig als Gewinnungskosten oder organische Abzüge bezeichnet, während die allgemeinen Abzüge auch als sozialpolitische Abzüge oder anorganische Abzüge bezeichnet werden. Wenn die gesamten Einkünfte um die notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge gekürzt werden, resultiert daraus das Reineinkommen.

Andere Abzüge als die notwendigen Aufwendungen und die in den Einkommenssteuergesetzen abschliessend aufgezählten allgemeinen Abzüge sind für die Festlegung des Reineinkommens nicht zulässig (Art. 9 Abs. 4 StHG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, § 25 N 1 ff., fortan: Richner et al., Kommentar StG-ZH; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 25 N 1 ff., fortan Richner et al., Handkommentar DBG).

4.1.3 Zu beachten ist, dass die mit der Einkommenserzielung zusammenhängenden Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge grundsätzlich in ihrer Gesamtheit vom gesamten steuerbaren Bruttoeinkommen abgezogen werden können. Dies wirkt sich v.a. bei den Gewinnungskosten aus. Obwohl es hier um Aufwendungen einer steuerpflichtigen Person geht, die in einem bestimmten Zusammenhang zu einer Einkunft stehen, können hier auch mehr Gewinnungskosten abgezogen werden, als eine bestimmte Einkommensart positive Einkünfte hervorgebracht hat (Gewinnungskostenüberschuss). Gewinnungskosten können deshalb nicht nur bei jener Einkommensart berücksichtigt werden, bei der sie entstanden sind; sie sind vielmehr vom gesamten Bruttoeinkommen abzurechnen. So werden Verluste, die im Zusammenhang mit einer bestimmten Einkommensquelle angefallen sind, mit Überschüssen aus anderen Quellen verrechnet. Der Gesamtheit der steuerbaren Einkünfte sind somit alle abzugsfähigen Abzüge gegenüberzustellen (Richner et al., Kommentar StG-ZH, § 25 N 3; Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 25 N 3). Dieses Gewinnungskostenkonzept beinhaltet schliesslich aber auch, dass Gewinnungskosten damit zusammenhängende steuerbare Einkünfte voraussetzen.

4.1.4 Bei Liegenschaften im Privatvermögen können unter anderem die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden (Art. 32 Abs. 2 DBG; § 29 Abs. 2 StG), wobei die steuerpflichtige Person anstelle der tatsächlichen Kosten einen Pauschalabzug geltend machen kann (Art. 32 Abs. 4 DBG; § 29 Abs. 3 StG). Der Begriff der Unterhaltskosten kann unter dem Geltungsbereich des StHG im kantonalen Recht nicht anders ausgelegt werden als auf dem Gebiet der direkten Bundessteuer (Richner et al., Kommentar StG-ZH, § 30 StG N 34).

4.1.5 Aufgrund der gesetzlichen Konzeption muss es sich bei den Unterhaltskosten um Gewinnungskosten handeln. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung spielt bei den

Liegenschaftsunterhaltskosten der Periodizitätsgedanke indessen eine untergeordnete Rolle. Verlangt wird einzig, dass den Unterhaltskosten ein gegenwärtiger oder vergangener Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gegenübersteht. Steht den erstmaligen Kosten dagegen ein künftiger Ertrag gegenüber, handelt es sich um Anlagekosten. Immerhin müssen die Unterhaltskosten aber sowohl in wirtschaftlicher als auch in zeitlicher Hinsicht in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit der Einkommenserzielung stehen. Abzugsfähig sind jene Aufwendungen, die dazu dienen, den konkreten Nutzungswert eines Wirtschaftsgutes in einer Liegenschaft zu erhalten, instand zu stellen oder ihn zu ersetzen (BGer 2C_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 3.2 und 2C_1166/2016, 2C_1167/2016 vom 4. Oktober 2017 E. 2.2, mit weiteren Hinweisen auf Rechtsprechung und Literatur). Bei selbstgenutzten Liegenschaften sind nur diejenigen Unterhaltskosten abzugsfähig, die mit dem steuerbaren Eigenmietwert verbunden sind (BGer 2C_558/2016, 2C_559/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.2).

4.2 Die Rekurrenten deklarierten im Steuerjahr 2018 im Kanton Zug für die Scheune keinen Ertrag, während sie vor Gericht aufgrund der Bauarbeiten an der Scheune gleichzeitig Gewinnungskosten im Umfang von Fr. 158'050.– geltend machen. Im Kanton der gelegenen Sache deklarierten sie 2018 dagegen einen Eigenmietwert von Fr. 200.–. Im Jahr 2017 deklarierten sie im Kanton Zug ebenfalls einen Eigenmietwert der Scheune von Fr. 200.–, während sie im Jahr 2016, als sie Mieter der Scheune waren, den Eigentümern dafür einen Jahrespachtzins von Fr. 500.– entrichteten (Rek. Beilage 19). Daraus ist zu schliessen, dass die Scheune im Steuerjahr 2018 keinen oder allenfalls einen überaus geringen, geradezu vernachlässigbaren steuerbaren Eigenmietwert aufwies. Es ist daher vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des Bundesgerichts kaum davon auszugehen, dass die geltend gemachten Gewinnungskosten in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit dem Eigenmietwert standen. Das schiere Missverhältnis spricht klar dagegen. Wer in einem Jahr Bauausgaben von Fr. 158'050.– tätigt, tut dies nicht, um damit einen jährlichen Nutzungswert von rund Fr. 200.– zu erhalten. Die Überlegungen der Rekursgegnerin sind daher korrekt, und es ist den Rekurrenten der geltend gemachte Steuerabzug zu versagen, da die getätigten Ausgaben keine Gewinnungskosten darstellen.

5. Doch selbst wenn davon auszugehen wäre, dass die geltenden gemachten Kosten in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit dem Eigenmietwert standen, wäre den Rekurrenten nicht geholfen, wie nachstehend gezeigt wird.

5.1 Gemäss Art. 32 Abs. 2 erster Satz DBG und § 29 Abs. 2 erster Satz StG können bei Liegenschaften des Privatvermögens die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften abgezogen werden. Diese beiden Bestimmungen sind mit Wirkung ab 1. Januar 2010 in die Steuergesetze eingefügt worden, womit die sogenannte "Dumont-Praxis" abgeschafft wurde. Gemäss dieser Praxis konnten in den ersten fünf Jahren nach Erwerb einer Liegenschaft keine Unterhaltskosten zum Abzug zugelassen werden. Mit der Dumont-Praxis sollte bewirkt werden, dass der Steuerpflichtige, der eine im Unterhalt vernachlässigte Liegenschaft kaufte, um sie zu renovieren, steuerlich nicht besser gestellt wurde als derjenige Steuerpflichtige, der ein bereits renoviertes Grundstück erwarb (vgl. BGer 2C_57/2008 vom 11. Dezember 2008 E. 2.2 mit Hinweisen auf die ältere Rechtsprechung). Die Abschaffung der Praxis bedeutet gemäss Bundesgericht jedoch nicht, dass alle Instandstellungskosten im Nachgang eines Liegenschaftserwerbs vollständig von der Steuer absetzbar wären. Es ist vielmehr im Einzelfall zu prüfen, ob die betreffenden Aufwendungen werterhaltend oder wertvermehrend sind (BGer 2C_1166/2016, 2C_1167/2016 vom 4. Oktober 2017 E. 2.1).

5.2 Die Rekurrenten machen geltend, sie hätten die im Jahr 2018 total aufgewendete Bausumme in einen werterhaltenden (70 %) und in einen wertvermehrenden Teil (30 %) aufgegliedert. Die Rekursgegnerin geht aufgrund der Umstände indessen von einer wirtschaftlichen Totalrenovation aus und spricht den geltend gemachten Kosten den werterhaltenden Charakter zur Gänze ab.

5.3 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. Sie können aber u.U. auch darüber hinausgehen: Unterhaltskosten können 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, das 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 (Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 32 N 37 f.; Richner

et al., Kommentar StG-ZH, § 30 N 38 f.). Nicht abzugsfähig sind Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (Art. 34 lit. d DBG; § 32 Abs. 1 lit. d StG). Während Unterhaltskosten der Erhaltung bereits vorhandener Werte dienen, werden mit wertvermehrenden Aufwendungen zusätzliche neue Werte geschaffen (Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 32 N 44; Richner et al., Kommentar StG-ZH, § 30 N 45). Für die Abgrenzung massgebend ist der im Zeitpunkt des einkommenssteuerlich relevanten Erwerbs gegebene objektive Nutzungswert aus Sicht der Steuerpflichtigen (BGer 2C_456/2020 vom 13. Oktober 2020 E. 4.1).

5.4 Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts nach Aufhebung der "Dumont-Praxis" liegen bei Bauvorhaben keine Unterhaltskosten vor, wenn eine Liegenschaft völlig um- und ausgebaut wurde, d.h. wenn die "Renovation" umfangmässig eine Totalsanierung darstellt und wirtschaftlich einem Neubau gleichkommt; dann ist stattdessen auf "Herstellungskosten" zu schliessen, die nicht abziehbar sind (BGer 2C_558/2016, 2C_559/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.4.1 mit Verweis auf weitere Rechtsprechung). In einem kürzlich ergangenen Urteil hat das höchste Gericht seine Praxis zum wirtschaftlichen Neubau zusammengefasst (BGer 2C_425/2020 vom 13. Juli 2020 E. 3.5.3.). Demnach ist von einem wirtschaftlichen Neubau auszugehen, wenn das Investitionsvolumen die Anschaffungskosten übersteigt, sodass von Herstellungskosten zu sprechen ist (BGer 2C_558/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.4.1; 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.3; 2C_233/2011 vom 28. Juli 2011 E. 3.2; 2C_63/2010 vom 6. Juli 2010 E. 2.3; 2C_666/2008 vom 12. Mai 2009 E. 2.4), wenn die Gebäudehülle ersetzt wird (BGer 2C_63/2010 vom 10. Juni 2010 E. 2.3) oder eine Aushöhlung des Gebäudes oder von Gebäudeteilen mit Neugestaltung der Innenraumeinteilung vorgenommen wird (BGer 2C_460/2015 vom 1. Oktober 2015 E. 4.1; 2C_666/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 2.2). Die Kriterien wendet das Bundesgericht auch dann an, wenn mit einer Renovation keine Nutzungsänderung angestrebt wurde. So hat es in einem Fall, in dem die Aufwendungen für die Erneuerung der Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallationen sowie der Fenster mehr gekostet haben als die Liegenschaft selbst, die Renovation in ihrer Gesamtheit als eine wertvermehrende Investition eingestuft, wobei mit den Investitionen keine Nutzungsänderung verbunden war (BGer 2C_286/2014 vom 23. Februar 2015 E. 3.4). Im betreffenden Fall handelte es sich um eine im Jahr 2011 gekaufte in Frankreich gelegene Liegenschaft mit Wohnteil, Ställen und Scheunen, welche seit 30 Jahren nicht mehr bewohnt wurde. Der Kaufpreis betrug Fr. 115'300.– und die von den Steuerpflichtigen als Unterhaltskosten geltend gemachten im Jahr 2011 getätigten Bauaufwendungen beliefen sich auf Fr. 156'102.– (BGer 2C_286/2014 Sachverhalt "A" und "B"). Der

Gesamtbetrachtung einer Totalsanierung ist inhärent, dass der Abzug gemäss Bundesgericht auch zu verweigern ist für Kosten, die angefallen wären, wenn die vom Umbau betroffenen Teile bloss unterhalten bzw. saniert worden und unter diesen Umständen abzugsfähig gewesen wären (BGer 2C_242/2020 vom 23. September 2020 E. 2.4 betreffend Massnahmen, die den Ausbau mit Wohnraumerweiterung erst ermöglichen).

5.5 Aus den Akten geht hervor, dass der Rekurrent für die Scheune im Jahr 2017 einen Kaufpreis von Fr. 80'000.– bezahlte (Rek. Beilage 18). Die Bauausgaben 2018 betreffend die Scheune beliefen sich gemäss einer mit der Steuererklärung 2018 eingereichten Zusammenstellung auf total Fr. 234'765.– (StV Act. 1, Zusammenstellung "BKP Arbeitsgattungen Scheune in C. _____"). Die Rekurrenten stellen sich in der Rekursschrift auf den Standpunkt, dass diese Ausgaben nicht im Hinblick auf eine Nutzungsänderung getätigt worden seien (VG Act. 1, Rz. 14). Zwar zweifelt das Gericht diese Aussage in ihrer Absolutheit an, worauf noch zurückzukommen sein wird (E. 6.1.5). Doch selbst wenn die Rekurrenten mit den Bautätigkeiten im Jahr 2018 tatsächlich bezweckt haben sollten, dass die Baute auch in Zukunft nur ihrem ursprünglichen Zweck als Scheune dienen soll, liegt aufgrund des Umstands, dass die Investitionskosten das Dreifache der Anschaffungskosten betragen, ein deutliches Indiz für einen wirtschaftlichen Neubau im Sinne der Rechtsprechung des Bundesgerichts vor. Der Rekursgegnerin ist daher in ihrer Ansicht zu folgen, wonach es sich bei den Bautätigkeiten an der Scheune wirtschaftlich betrachtet um eine Totalrenovation handelte. Damit sind die 2018 getätigten Ausgaben von Fr. 234'765.– vollständig als wertvermehrende Anlagekosten im Sinne von Art. 34 lit. d DBG und § 32 Abs. 1 lit. d StG zu qualifizieren, womit die geltend gemachte Teilbausumme über Fr. 158'050.– nicht zum Einkommenssteuerabzug zuzulassen ist.

6. Was die Rekurrenten dagegen vorbringen, vermag am Ergebnis nichts zu ändern.

6.1 Die Rekurrenten stellen sich auf den Standpunkt, die Baumassnahmen hätten einzig zum Zweck gehabt, die Scheune weiterhin als Werkstatt bzw. als Raum zur Aufbewahrung von Holz, Gerätschaften und Fahrzeugen nutzen zu können. Die Scheune sei nicht bewohnbar gemacht worden. Das Gebäude sei bloss punktuell saniert worden.

6.1.1 Die Rekurrenten haben zum Beweis Fotos der Scheune vor und nach den Umbauten eingereicht (Rek. Beilage 1–16). Die Bilder dokumentieren im Wesentlichen, dass das Dach und das Dachgeschoss komplett saniert wurden und im Untergeschoss der

Einbau einer Betonstützmauer erfolgte. Ferner sind gewisse Modernisierungen in der Werkstatt zu erkennen. Auf den weiteren Bildern, die den Zustand verschiedener Teile der Scheune vor und nach dem Umbau dokumentieren sollen, sind dagegen kaum grosse Unterschiede auszumachen. Die Aussagekraft dieser Bilder ist indessen erheblich eingeschränkt, da die Datumsangaben von den Rekurrenten stammen, sich somit nicht anhand objektiver Angaben überprüfen lassen.

6.1.2 Die Rekurrenten haben der Steuererklärung eine Zusammenstellung der verschiedenen Arbeitsgattungen beigelegt, mit welcher sie die Gesamtausgaben von Fr. 234'765.– dokumentierten. Dieser Zusammenstellung ist zu entnehmen, dass unter anderem folgende Baumeisterarbeiten ausgeführt wurden: neue Kanalisation, neuer Schmutzwasseranschluss, neue Sickerleitung, neue Wasserzuleitung, neue Elektrozuleitung, neue Betonplatte im Keller (Süd/Ostecke), neue Wand im Keller und neue Decke im Erdgeschoss (Süd/Ostecke). Als Zimmermannarbeiten sind unter anderem aufgeführt: neue Dachschalung und zwei neue Dachlukarnen. Als Spenglerarbeiten werden angegeben: neues Blechdach, neue Dachrinne inklusive Fallrohre. Bei der Arbeitsgattung Elektro ist zu sehen, dass ein neuer Hausanschluss eingerichtet wurde. Mit Blick auf die Sanitärarbeiten geht aus der Zusammenstellung hervor, dass die Scheune an die Kanalisation angeschlossen wurde, weiter dass Wasserhahnen, ein WC und eine Badewanne eingebaut wurden. Schliesslich geht daraus hervor, dass die Scheune bereits über eine Küche verfügte und neu ein Ofen/Kamin eingebaut wurde (StV Act. 1 Beilage zur Steuererklärung). Aus einer Rechnung Unternehmung F. _____ AG ist zu ersehen, dass nebst Anschlüssen für Kanalisation, Meteorwasser und Strom (Re-Power) auch ein Anschluss an das Swisscom-Netz gebaut wurde (Rek. Beilage 17/8, S. 12).

6.1.3 Einer Rechnung der Gemeinde B. _____ "Baubewilligungsgebühren" vom 14. Juni 2018 ist zu entnehmen, dass die Behörden davon ausgingen, dass es sich beim Bauvorhaben um eine Stallsanierung und gleichzeitig um eine Umnutzung in Wohnraum handelte (Rek. Beilage 17/2). Aus einer Stellungnahme der Denkmalpflege Graubünden zuhanden der Gemeinde B. _____ vom 12. April 2018 geht hervor, dass die kommunale Behörde der Meinung war, dass der Stall im Sinne des Zweitwohnungsgesetzes ausgebaut werden soll (Rek. Beilage 22). Dem Protokoll einer Baubesprechung der Rekurrenten mit Vertretern der Gemeinde, der kantonalen Denkmalpflege, der Feuerpolizei und einem Fachmann für Statik am 26. März 2018 ist zu entnehmen, dass die Aussenfassade des Gebäudes noch nicht verputzt werden soll. Dies werde erst in einer zweiten Etappe erfolgen. Schliesslich gaben die Rekurrenten anlässlich

dieser Besprechung bekannt, dass sie auf dem Dach eventuell Sonnenkollektoren einbauen wollten (Rek. Beilage 2).

6.1.4 Die Rekurrenten liessen ihr Bauvorhaben durch die ____bank finanzieren. Sowohl im Basiskreditvertrag vom 14. Mai 2019 (StV Act. 1, Beilage zur Steuererklärung) wie auch im Baukreditvertrag vom 19. Juni 2018 (StV Act. 1, Beilage zur Steuererklärung) ist anhand der Beschreibung des belehnten Objekts zu sehen, dass die Lokalbank davon ausging, dass der Kredit ein Ferienhaus betraf. Weiter geht aus den Verträgen hervor, dass die Bank mit Umbaukosten von insgesamt Fr. 370'000.– rechnete.

6.1.5 In Würdigung dieser Sachverhaltselemente ist festzustellen, dass die Scheune im Jahr 2018 nach dem Umbau tatsächlich nicht bewohnbar war. Die eingereichten Bilder lassen fast keinen anderen Schluss zu. Doch zahlreiche weitere Umstände deuten darauf hin, dass die Rekurrenten daran waren, die Scheune zu einem Wohnhaus auszubauen. Wäre es anders, hätten sie ihr Baugesuch anders formuliert, hätten sie von der Bank keine Hypothek für ein Ferienhaus erhalten, wäre an der Sitzung vom 26. März 2018 nicht von einer zweiten Bauetappe und dem Einbau von Sonnenkollektoren auf dem Dach die Rede gewesen und wären bei der Dachsanierung wohl nicht noch zusätzliche Lukarnen eingerichtet worden. Auch viele weitere Bauarbeiten der ersten Etappe lassen sich als Vorbereitungsarbeiten für eine Bewohnbarmachung der Scheune deuten, so der Anschluss an die Kanalisation, an das Swisscomnetz oder der Einbau gewisser Sanitärvorrichtungen und eines Ofens. Schliesslich schreiben die Rekurrenten selber, dass es ihnen nach Inkrafttreten des Zweitwohnungsgesetzes am 1. Januar 2016 möglich wurde, die Scheune zu einer Zweitwohnung umzunutzen, da es sich dabei um ein schützenswertes, ortsprägendes Gebäude im Sinne dieses Gesetzes handle (VG Act. 1, Rz. 11; Act. 7, Rz. 14). Die von den Rekurrenten getätigten Investitionen im Jahr 2018 lassen sich daher kaum anders interpretieren, als dass sie im Hinblick auf eine spätere Umnutzung der Scheune erfolgten. Die Bauarbeiten waren in der hier interessierenden Steuerperiode 2018 allerdings noch nicht beendet.

6.1.6 Gemäss Bundesgericht gelten im Steuerrecht als Herstellung alle Massnahmen, die den Ausbau einer Wohnraumerweiterung erst ermöglichen, oder alle Kosten, die durch den Ausbau unmittelbar veranlasst werden (BGer 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.4; 2C_242/2020 vom 23. September 2020 E. 2.3). Werden Liegenschaften einem anderen Zweck zugeführt, so ist bei den dafür aufgewendeten Kosten steuerrechtlich von Herstellungskosten auszugehen, die nicht als Unterhaltskosten gelten und somit nicht vom

steuerbaren Einkommen abgezogen werden können (vgl. BGer 2C_558/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.4.1). Da die von den Rekurrenten getätigten Ausgaben im Hinblick auf eine Umnutzung erfolgten, können diese auch aus diesem Grund nicht zum Einkommenssteuerabzug zugelassen werden.

6.2 Die Rekurrenten sind der Ansicht, dass es sich bei den Bautätigkeiten um denkmalpflegerische Arbeiten gehandelt habe, womit abzugsfähige Kosten vorlägen.

6.2.1 Gemäss Art. 32 Abs. 3 DBG sind die Kosten denkmalpflegerischer Arbeiten abziehbar, die der Steuerpflichtige aufgrund gesetzlicher Vorschriften, im Einvernehmen mit den Behörden oder auf deren Anordnung hin vorgenommen hat. Gemäss § 29 Abs. 2 Satz 2 StG sind Investitionen, die der Denkmalpflege dienen, den Unterhaltskosten gleichgestellt, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind.

6.2.2 Die Rekurrenten verweisen zum Beweis auf das Protokoll einer Besprechung vom 26. März 2018, an der auch ein Vertreter der kantonalen Denkmalpflege anwesend war (Rek. Beilage 5). An dieser Sitzung sei diskutiert worden, wie die Lösungsansätze der Denkmalpflege umgesetzt werden könnten (VG Act. 7 Rz. 14). Weiter reichten sie ein Schreiben der kantonalen Denkmalpflege an die Gemeinde B. _____ vom 12. April 2018 zu den Akten, in dem es um die Scheune ging (Rek. Beilage 22).

6.2.3 Die Rekursgegnerin ist der Meinung, dass im Protokoll der Besprechung vom 26. März 2018 eine eigentliche Stellungnahme der Denkmalpflege fehle (VG Act. 5, S. 4). Ferner enthalte das Schreiben vom 12. April 2018 lediglich eine Liste mit den geplanten Baumassnahmen sowie sehr allgemein gehaltene Ausführungen. Es sei deshalb nicht möglich, bestimmte Investitionen der Rekurrenten als denkmalpflegerische Kosten zu qualifizieren (VG Act. 9, S. 3).

6.2.4 Dem Protokoll vom 26. März 2018 ist zu entnehmen, dass an der Besprechung verschiedene Fachpersonen nacheinander eine Stellungnahme abgaben. Der Vertreter der Denkmalpflege äusserte sich offenbar nicht mit einem eigenständigen Votum. Die Rekurrenten schreiben, es sei zu berücksichtigen, dass es sich nicht um ein ausgefeiltes Protokoll handle, da in vielen Bündner Gemeinden Ämter häufig im Nebenamt besetzt würden (VG Act. 7 Rz. 13). Diese Aussage kann nicht nachvollzogen werden, enthält das Protokoll doch immerhin drei offensichtlich von einer Fachperson angefertigte Skizzen betreffend die Betonwand und den Boden im Untergeschoss. Die Rekurrenten bringen vor,

aus dem Protokoll gehe nicht hervor, dass der Statik-Ingenieur und der Denkmalpfleger darüber diskutiert hätten, wie sich Massnahmen aus dem Bereich der Statik mit Anliegen der Denkmalpflege vereinbaren liessen (Rek. Act. 7, Rz. 14). Dies mag zutreffen, doch lässt sich dem Protokoll nicht entnehmen, ob bestimmte Baumassnahmen im Statikbereich ins Auge gefasst wurden, weil der Denkmalpfleger dies ausdrücklich so verlangte. Auch dass gewisse Arbeiten aufgrund denkmalpflegerischer Anliegen in ausdrücklichem Einvernehmen mit der Denkmalpflege ausgeführt werden sollen, geht aus dem Protokoll nicht hervor. Dasselbe lässt sich im Übrigen in Bezug auf die Dachsanierung sagen, die gemäss Protokoll mit massiven Balken zu erfolgen habe, wobei neue Balken erlaubt seien. Untermuert wird diese Ansicht durch das Schreiben der Denkmalpflege zuhanden der Gemeinde vom 12. April 2018. Der Denkmalpfleger umreisst darin das Bauvorhaben und gibt an, dass der Brief im Wesentlichen die von der Denkmalpflege gestellten Empfehlungen enthalte. Als Empfehlung schreibt er Folgendes: "Auf die bestehende, bauzeitliche Substanz ist Rücksicht zu nehmen. Bei der Weiterbearbeitung des Projekts und der Bauausführung ist für die Detailgestaltung und Materialwahl höchste Sorgfalt erforderlich. Baudetails, Materialien und Farben sind vor der Bauausführung mit der Gemeinde und der kantonalen Denkmalpflege zu besprechen und bei Bedarf zu bemustern. Es ist diesbezüglich das Einvernehmen mit der örtlichen Baubehörde und der Kantonalen Denkmalpflege Graubünden zu finden." Unter Einhaltung dieser Empfehlungen könne das Projekt aus Sicht der Denkmalpflege bewilligt werden (Rek. Beilage 22, S. 2). Wie die Rekursgegnerin richtig vermerkt, handelt es sich bei den Empfehlungen um sehr allgemein gehaltene Ausführungen. Es fehlen konkrete Anordnungen oder auch die Auflistung bestimmter denkmalpflegerischer Massnahmen, welche die Rekurrenten ausdrücklich im Einvernehmen mit dem Denkmalpfleger ausführen würden. Nach der Besprechung vom 26. März 2018 und angesichts des gemäss Rekurrenten angeblich nicht aussagekräftigen Protokolls wären derartige präzisierende Stellungnahmen vom Denkmalpfleger an sich zu erwarten gewesen. Es ist daher davon auszugehen, dass zumindest in der ersten Bauphase, die hier zur Debatte steht, keine abzugsfähigen Kosten der Denkmalpflege angefallen sind.

6.2.5 Hinzu kommt, dass die Rekurrenten diese Kosten nachzuweisen haben bzw. die Folgen der Beweislosigkeit tragen, sofern ihnen dies nicht gelingt, da es sich bei den Denkmalpflegekosten um steuermindernde Tatsachen handelt (vgl. E. 2.2 hiavor). Die Rekurrenten haben mehrere Rechnungen eingereicht, um die von ihnen getätigten Bauausgaben zu belegen (Rek. Beilagen 17/1-8). Bei keiner davon haben sie angegeben und begründet, inwieweit die getätigten Ausgaben in ausdrücklichem Einvernehmen mit

der Denkmalpflege oder wegen denkmalpflegerischer Auflagen erfolgten. Die Rekurrenten haben die Kosten für denkmalpflegerischen Arbeiten somit nicht rechtsgenügend nachgewiesen, was zu ihren Lasten geht.

6.2.6 Aus den dargelegten Gründen können die von den Rekurrenten angeführten Ausgaben auch nicht als Kosten für denkmalpflegerische Arbeiten vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden.

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die von den Rekurrenten geltend gemachten Baukosten von Fr. 158'050.– aus mehreren Gründen nicht zum Einkommenssteuerabzug zuzulassen sind: a) Es handelt sich nicht um Gewinnungskosten; b) Das Bauvorhaben gilt wirtschaftlich betrachtet als eine Totalrenovation, die Bauausgaben mithin als wertvermehrende Anlagekosten; c) Es wurde eine Umnutzung der Scheune angestrebt, die in der Steuerperiode 2018 allerdings noch nicht abgeschlossen war. Die Ausgaben gelten somit als Herstellungskosten; d) Es liegen keine Kosten für denkmalpflegerische Arbeiten vor, beziehungsweise wurden diese nicht rechtsgenügend nachgewiesen. Damit ist der Rekurs bezüglich der kantonalen und kommunalen Einkommenssteuer abzuweisen. Da für die direkte Bundessteuer die gleichen Überlegungen gelten, kann auch der Beschwerde bezüglich dieser Steuer nicht stattgegeben werden.

8. Die unterliegende Partei trägt die Kosten des Rekursverfahrens (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 120 Abs. 1 StG). Die Höhe der Spruchgebühr beträgt Fr. 400.– bis Fr. 15'000.– (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS 162.12]). Sie ist nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand des Gerichtes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie nach dem Streitwert oder den sonstigen Interessen der Parteien an der Beurteilung der Angelegenheit festzusetzen (§ 1 Abs. 2 KoV VG). Die Rekurrenten hätten bei Gutheissung des Rechtsmittels im Kanton Zug und beim Bund 2018 keine Einkommenssteuer zahlen müssen (vgl. StV Act. 1, S. 1 der Steuererklärung). Aufgrund der von der Rekursgegnerin vorgenommenen Veranlagung, die im Einspracheentscheid bestätigt wurde, beläuft sich die von ihnen zu bezahlende Steuer nach Abweisung des Rekurses auf rund Fr. 15'000.–, d.h. rund Fr. 9'000.– für Kanton und Gemeinde sowie rund Fr. 6'000.– für den Bund (StV Act. 2, Steuerberechnungen Blatt 2 und 5). Der Streitwert ist damit vergleichsweise hoch. Angesichts des Arbeitsaufwands für das Gericht rechtfertigen sich Gerichtsgebühren von Fr. 2'000.–, welche mit dem von den

Rekurrenten bezahlten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen sind. Da die Rekurrenten unterliegen, haben sie keinen Anspruch auf Zusprache einer Parteientschädigung (§ 120 Abs. 1 StG e contrario; Art. 144 Abs. 3 DGB i.V.m. Art. 64 Abs. 1 Verwaltungsverfahrensgesetz [VwVG; SR 172.021] e contrario). Der Rekursgegnerin kann keine Entschädigung zugesprochen werden, da sie keine steuerpflichtige Person ist (§ 120 Abs. 3 StG) und zudem in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegt (§ 28 Abs. 2a VRG).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Der Rekurs und die Beschwerde werden abgewiesen.
2. Die Gerichtsgebühren betragen Fr. 2'000.–. Sie werden den Rekurrenten auferlegt und mit dem von ihnen geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.
3. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
5. Mitteilung an die Rekurrenten (mit ausführlicher Rechtsmittelbelehrung), an die Rekursgegnerin, an die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung DVS, Abteilung Recht, 3003 Bern, und zum Vollzug von Ziff. 2 im Dispositiv an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 20. April 2021

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Der Vorsitzende

Der Gerichtsschreiber

versandt am