

Steuerrekursgericht des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2024.45

1 ST.2024.60

Entscheid

11. Oktober 2024

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterin Christina Hefti, Steuerrichterin Barbara Collet und Gerichtsschreiber Sven Tschalèr

In Sachen

1. **A**,
Steuergemeinde B,
2. **B**,
Steuergemeinde B,

Nr. 1 vertreten durch RA MLaw D,

Nr. 2 vertreten durch Nr. 1,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

Kanton Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt, Bau,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerde-/
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2019 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2019

hat sich ergeben:

A. 1. A und C (nachfolgend die Pflichtigen) sind Eigentümer der Liegenschaft Kat.Nr. ..., GB Vers.-Nr. ... am ...weg 7 in E/B. Dabei handelt es sich um den Ökonomieteil des Reihenflarzes GB-Vers.-Nr. ..., ...weg 7, der ein zweigeschossiges verputztes Wohnhaus auf der Ostseite und anschliessendem Bohlenständerbau und Ökonomieteil mit Tenn und ehemaligem Stall aufweist. Der Bohlenständerbau als ehemaliger Wohnteil sowie der Ökonomieteil sind die ältesten Bauteile des Gebäudekomplexes. Der Ökonomieteil wurde im Nachgang an die Aufnahme ins überkommunale Denkmalschutzinventar abparzelliert. Die Liegenschaft ist sowohl im kantonalen als auch im kommunalen Inventar der kulturhistorischen Objekte verzeichnet.

Mit Schreiben vom 18. Januar 2018 stellte die Baudirektion, Amt für Raumentwicklung, Archäologie und Denkmalpflege, fest, dass der als bedenklich einzustufende statische Zustand des Ökonomieteils eine speditive Instandstellung erfordere, und forderte die Pflichtigen auf, mitzuteilen, auf welchen Unternehmer sie sich geeinigt hätten, mit welchem die kantonale Denkmalpflege ein definitives Instandstellungskonzept ausarbeiten könne, unter Androhung der Ersatzvornahme.

In der Folge erarbeiteten die Pflichtigen ein Projekt, welches den Abbruch des Ökonomieteils und einen Ersatzbau vorsah. Mit Baubewilligung vom XX.XX.2019 genehmigte die Leitstelle für Baubewilligungen der Baudirektion des Kantons Zürich unter Auflagen das Projekt. Insbesondere schrieb sie vor, dass die noch vorhandene, schützenswerte Substanz, das heisst die bauzeitlichen Teile des Dachstuhls, der Ständer der Ständer-Bohlenkonstruktion an der Westfassade sowie das Tennitor zu erhalten seien. Die Pläne seien entsprechend zu revidieren. Das Bauprojekt wurde 2019 und 2020 realisiert.

Mit Verfügung vom 25. Mai 2021 gewährte die Baudirektion den Pflichtigen aus dem Denkmalpflegefonds des Kantons Zürich einen Beitrag von 20%, höchstens jedoch Fr. 5'988.-, an die beitragsberechtigten Kosten von Fr. 29'943.-.

2. In ihrer Steuererklärung 2019 deklarierten die Pflichtigen mit Bezug auf die Liegenschaft in E Unterhaltskosten von Fr. 152'234.-, wovon Fr. 120'291.- auf den von ihnen ermittelten Anteil für werterhaltende Baumassnahmen entfielen. In einem

Begleitschreiben vom 26. Oktober 2020 beschrieben sie den Umbau näher und begründeten die Aufteilung in wertvermehrnde und werterhaltende Kosten, bei der sie sich im Wesentlichen auf die Neuschätzung der Gebäudeversicherung stützten.

Mit Veranlagungs- und Einschätzungsvorschlägen vom 23. November 2021 stellte der Steuerkommissär in Aussicht, die geltend gemachten Unterhaltskosten von Fr. 120'291.- nicht zum Abzug zuzulassen. Er begründete dies damit, dass es sich um einen Ersatzneubau gehandelt habe, bei dem sämtliche Kosten wertvermehrend seien.

Mit Schreiben vom 10. Januar 2022 begründeten die Pflichtigen ihren Antrag näher und reichten mehrere Beilagen ein. Am 12. Januar 2022 fand eine Besprechung zwischen dem Pflichtigen und dem kantonalen Steueramt statt.

Am 23. Februar 2022 veranlagte bzw. schätzte der Steuerkommissär die Pflichtigen für die Steuerperiode 2019 ein. Darin liess er mit Bezug auf die Liegenschaft in B die Kosten des Ersatzneubaus weiterhin nicht zum Abzug zu, da es sich nicht um Unterhaltskosten gehandelt habe.

B. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 1. März 2022 Einsprache mit dem Antrag, u.a. die Kosten des Ersatzes der Scheune pauschal zum Abzug zuzulassen. Mit Eingabe vom 4. April 2022 ergänzten sie die Einsprache und legten unter anderem ein Bestätigungsschreiben der kantonalen Denkmalpflege bei.

Das kantonale Steueramt verlangte darauf mit Auflage vom 26. Juli 2022 eine Auflistung der Mehrkosten, die durch denkmalpflegerische Auflagen entstanden seien, sowie die Baueingabe und Fotos vor und nach dem Neubau. Die Pflichtigen antworteten am 19. September 2022. Am 28. September 2022 mahnte das kantonale Steueramt die Erfüllung der Auflage. Die Pflichtigen reichten darauf am 30. Oktober 2022 weitere Unterlagen ein, insbesondere eine Auflistung der beantragten Unterhaltskosten mit Ausführungen.

Mit Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschlag vom 7. Dezember 2022 hielt das kantonale Steueramt mit Bezug auf die vorliegend streitigen Kosten des Ersatzbaus an seiner Beurteilung fest. Der Pflichtige lehnte die Vorschläge telefonisch ab.

Am 29. Januar 2024 hiess das kantonale Steueramt die Einsprache teilweise gut. Darin anerkannte es grundsätzlich die Abzugsfähigkeit der beiden Rechnungen über total Fr. 29'943.-, welche von der Denkmalpflege subventioniert worden waren, teilte diese indessen dem Jahr 2018 bzw. 2020 zu. Weiter anerkannte es zwei Rechnungen, welche die Sanierung des Wohnteils betrafen und nicht mit dem Ersatzbau im Zusammenhang standen. Im Übrigen lehnte es den Abzug der geltend gemachten Baukosten ab und setzte folgende Steuerfaktoren fest:

Direkte Bundessteuer	Fr.
Steuerbares Einkommen	.-
Staats- und Gemeindesteuern	
Steuerbares Einkommen	.-
Davon Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen	.-
Satzbestimmendes Einkommen	.-
Steuerbares Vermögen	.-
Satzbestimmendes Vermögen	.-

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 28. Februar 2024 liessen die Pflichtigen beantragen, den Einspracheentscheid aufzuheben und für die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren bzw. satzbestimmenden Einkommen von Fr. 125'909.- veranlagt und für die Staats- und Gemeindesteuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. .- (satzbestimmend Fr.-) und ansonsten unveränderten Steuerfaktoren eingeschätzt zu werden, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

Das kantonale Steueramt schloss am 28. März 2024 auf Abweisung der Rechtsmittel.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Auf die Parteivorbringen wird in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) aa) Gemäss Art. 25 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 25 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) werden zur Ermittlung des Reineinkommens die gesamten steuerbaren Einkünfte um die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge vermindert. Dazu gehören nach Art. 32 Abs. 2 DBG und § 30 Abs. 2 Satz 1 StG bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte. Der Begriff der Unterhaltskosten ist bei der direkten Bundessteuer und bei den Staats- und Gemeindesteuern identisch (BGr, 2. Februar 2005, StE 2005 A 23.1 Nr. 10).

bb) Nach Lehre und Rechtsprechung sind unter Unterhaltskosten Aufwendungen zu verstehen, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern die Erhaltung bisheriger Werte ist und die in längeren oder kürzeren Zeitabständen wiederkehren (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. A., 2023, Art. 32 N 39 ff. DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 30 N 36 ff. StG). Dazu gehören einerseits die Aufwendungen für den laufenden Unterhalt – wie Kosten für Ausbesserungsarbeiten aller Art und Ersatzanschaffungen – sowie die mit dem Grundstück verbundenen jährlich wiederkehrenden Abgaben. Abzugsfähig sind sodann auch Aufwendungen für periodische Renovationen grösseren Ausmasses (Fassaden- oder Dachrenovation, zeitbedingte Änderung der Zentralheizung, Anpassung der elektrischen Einrichtung an geänderte Vorschriften u. dgl.). Mit anderen Worten gelten als Unterhalt im Sinn von Art. 32 Abs. 2 DBG und § 30 Abs. 2 StG Kosten, die der Instandhaltung des Grundstücks oder seiner Instandstellung dienen, d.h. der Nachholung unterbliebener Instandhaltung (VGr, 22. April 1986 = StE 1987 B 44.13.1 Nr. 1; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 30 N 40 ff. StG), so dass das Grundstück weiterhin – allenfalls "modernisiert" – seinen bisherigen Verwendungszweck erfüllen kann.

Abzugsfähig sind nur die Kosten der in der streitbetroffenen Steuerperiode getätigten Unterhaltsarbeiten. Die Abgrenzung bei periodenübergreifenden Umbauten hat bei Liegenschaften des Privatvermögens entweder nach dem Zahlungsdatum oder nach dem Datum der Rechnung zu erfolgen (BGr, 14. Februar 2017, StE 2017 B 25.6 Nr. 71). Die einmal gewählte Abgrenzungsmethode ist in künftigen Steuerperioden

beizubehalten, damit alle abzugsfähigen Kosten einmal, aber nur einmal, in die Bemessung des in der massgebenden Steuerperiode steuerbaren Einkommens einfliessen.

cc) Nicht abzugsfähig sind demgegenüber Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen (Art. 34 lit. d DBG, § 33 lit. d StG). Dazu gehören alle Massnahmen, durch welche ein Gebäude besser ausgestattet und wertvoller wird (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 32 N 56 DBG und § 30 N 58 StG). Solche Aufwendungen sind nur bei der Grundstückgewinnsteuer abzugsfähig (§ 221 Abs. 1 lit. a StG). Eine doppelte Berücksichtigung derselben Aufwendungen bei der Einkommens- und der Grundstückgewinnsteuer ist ausgeschlossen (BGr, 1. Mai 2014, 2C_647/2013). Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt grundsätzlich nach objektiv-technischen Kriterien (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 32 N 52 DBG und § 30 N 52 StG). Vergleichsmassstab bildet dabei nicht der Wert des Grundstücks insgesamt, sondern derjenige der konkret instand gehaltenen oder ersetzten Installation. Wird also eine alte Installation nicht bloss dem aktuellen Stand der Technik angepasst, sondern an deren Stelle eine qualitativ bessere Installation gesetzt, liegt anteilmässig kein Unterhalt mehr, sondern eine Wertvermehrung vor, auch wenn der ursprüngliche Wert des Grundstücks als solches nicht angestiegen ist (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 32 N 55 DBG und § 30 N 57 StG). Erfordern als wertvermehrend einzustufende Lieferungen oder Leistungen Anpassungsarbeiten an bestehenden Einrichtungen, sind auch diese im entsprechenden Umfang wertvermehrender Natur (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 40 StG).

b) Gemäss Art. 32 Abs. 3 DBG und § 30 Abs. 4 StG sind bei Liegenschaften im Privatvermögen die Kosten denkmalpflegerischer Arbeiten abzugsfähig, die der Steuerpflichtige aufgrund gesetzlicher Vorschriften, im Einvernehmen mit den Behörden oder auf deren Anordnung hin vorgenommen hat, soweit diese Arbeiten nicht subventioniert sind.

Dieser Abzug verfolgt mit der Förderung des Denkmalschutzes ein ausserfiskalisches Ziel; er stützt sich auf den Verfassungsartikel über den Natur- und Heimatschutz (Art. 78 BV; vgl. Botschaft vom 25. Mai 1983 zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III 1 S. 45 f. Ziff. 145.1 und S. 171). Im Einklang mit seiner ausserfiskalischen Zielsetzung hängt der Abzug solcher Kosten nicht davon ab, ob und gegebenenfalls wie sich die Arbeiten auf den Wert des Grundstücks auswirken,

es ist mithin ohne Bedeutung, ob die durchgeführten Arbeiten werterhaltender oder wertvermehrender Natur sind. Jedoch müssen die in der Vorschrift enthaltenen vier Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein:

- 1) ein Konnex zwischen den Kosten und denkmalpflegerischen Arbeiten
- 2) die Arbeiten wurden aufgrund gesetzlicher Vorschriften sowie
- 3) im Einvernehmen mit den oder auf Anordnung der Behörden vorgenommen und
- 4) die Kosten sind nicht durch Subventionen gedeckt.

Das Bundesgericht hielt in einem Urteil vom 23. Februar 2023 gestützt auf den Wortlaut der französischen Fassung von Art. 32 Abs. 3 DBG ("travaux de restauration de monuments historiques") fest, dass unter denkmalpflegerischen Arbeiten allein Restaurations- und Instandstellungsarbeiten zu verstehen seien. Wenn die Kosten aufgrund einer sonstigen Renovierung anfallen und diese insgesamt nicht der Restaurierung oder der Instandstellung und damit dem Zweck des Denkmalschutzes dient, können höchstens allfällige Mehrkosten unter dem Aspekt der Denkmalpflege zum Abzug gebracht werden (BGr, 23. Februar 2023, 9C_677/2021, E. 3.1.; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 32 N 129 ff. DBG und § 30 N 150 ff. StG). Die zusätzlich verlangte behördliche Mitwirkung liegt noch nicht vor, wenn die Behörde etwa nur fachtechnische Hinweise liefert.

Der Abzug für denkmalpflegerische Leistungen ist vom Unterhaltsabzug unabhängig. Die entsprechenden Auslagen sind den Unterhaltskosten für Liegenschaften nicht gleichgestellt, sondern können zusätzlich beansprucht werden.

2. a) Gemäss den bei den Akten liegenden Fotos handelte es sich beim Ökonomieteil um eine für ältere Scheunen übliche einfache Holzkonstruktion. Die Gebäudehülle bestand aus einfachen, oft nicht bündigen Latten, eine Isolierung fehlte vollständig. Der Grundriss war längsseitig geteilt, indem die an das Wohnhaus angrenzende Hälfte als ebenerdiger Durchgang diente und die andere Hälfte über eine einstöckige Stall-Einbaute verfügte. Die Wand zum Wohnhaus war unverputzter Ziegel. Das Projekt sah den Abbruch des Ökonomieteils und einen Ersatzbau auf neuem Fundament innerhalb derselben Abmessungen vor. Dabei wurde die Fläche des Obergeschosses an der Stirnseite durch einen neuen Geschossboden erweitert und wurden im Erdgeschoss darunter zwei nebeneinander liegende Parkplätze eingerichtet. Der über den Parkplätzen liegende Raum im Obergeschoss von ca. 35 m² wurde isoliert, als Studio (mit WC/Dusche)

ausgebaut und ist beheizt. Der gesamte Gebäudeteil wurde in moderner Holzbauweise erstellt. Der neue Zustand ist aus den Fotografien ersichtlich.

b) Das vorliegende Projekt umfasste unbestritten denkmalpflegerische Arbeiten. Diese wurden in der Gesamtverfügung der Baudirektion des Kantons Zürichs vom 14. März 2019 in Dispositiv-Ziffer I. lit. h vorgeschrieben, indem die bauzeitliche, historisch wertvolle Holzkonstruktion und das Scheunentor in ihrer Substanz zu erhalten und während der Bauzeit durch geeignete Massnahmen wirksam zu sichern und vor Beschädigungen zu schützen waren. In den Erwägungen der Gesamtverfügung wird hierzu näher ausgeführt, dass die noch vorhandene, schützenswerte Substanz, das heisst die bauzeitlichen Teile des Dachstuhls, der Ständer der Ständer-Bohlenkonstruktion an der Westfassade zwischen Tenntor und Wohnteil sowie das Tenntor an der Westfassade zu erhalten seien.

Die kantonale Denkmalpflege bestätigt ihre Mitarbeit im Schreiben vom 31. März 2022. Demnach hätten die dem Baugesuch vorausgegangenen Besprechungen vor Ort und die fachkundigen Beurteilungen aufgrund des sehr prekären Zustands gezeigt, dass ein Erhalt eines Grossteils des Bestands zum einen nicht möglich und zum anderen nicht verhältnismässig gewesen sei. Im Sinn der Gesamtwirkung des schützenswerten Flarzkomplexes seien die denkmalpflegerischen Anforderungen an das Bauvorhaben definiert worden. Diese hätten zum einen den substanziellen Erhalt der noch vorhandenen, bauzeitlichen Primärkonstruktion, den Erhalt des Tenntors, die Beibehaltung der Gebäudevolumetrie sowie die zweiraumtiefe Grundrissdisposition beinhaltet. Zudem hätte sich im Zuge des Umnutzungsvorhabens das Erscheinungsbild an den bestehenden Ökonomieteil anzulehnen gehabt, um die Ablesbarkeit der historische Gebäudeeinteilung (Wohnteile und Ökonomieteil) des Flarzkomplexes zu gewährleisten.

Die Pflichtigen reichten nach Abschluss der Arbeiten bei der Baudirektion einen Antrag auf Auszahlung eines Beitrags an die Kosten des Denkmalschutzes ein. Dieser betraf die Kosten für die Sanierung der Südwestfassade des Wohnteils, des Scheunentors und des Dachstuhls und damit im Wesentlichen die Schutzobjekte gemäss der Gesamtverfügung. Eingereicht wurden zwei Rechnungen des Zimmermanns F, G, vom 9. Dezember 2018 und vom 6. Juni 2020 über insgesamt Fr. 29'943.-. Gemäss den Erwägungen in der Verfügung der Denkmalpflege vom XX.XX.2021 bedingte der von der kantonalen Denkmalpflege geforderte Erhalt des Dachstuhls und des Tenntors eine zimmermannsgerechte Instandsetzung derselben, weshalb die gesamten Kosten als

beitragsberechtigt zu beurteilen waren. Dementsprechend bewilligte die Baudirektion eine Auszahlung von 20%, höchstens Fr. 5'988.-.

Das kantonale Steueramt hat in der Folge diese in der Verfügung der Baudirektion aufgeführten Kosten ebenfalls als solche des Denkmalschutzes anerkannt, indessen aufgrund der Periodizität nicht in der Steuerperiode 2019 berücksichtigt. Der Pflichtige widersetzt sich diesem Vorgehen nicht, macht aber weitere Kosten geltend. Damit stellt sich vorliegend die Frage, ob über diese Kosten hinaus weitere bauliche Massnahmen als solche des Denkmalschutzes zu gewähren sind. Die Substantiierungs- und Beweislast diesbezüglich obliegt den Pflichtigen.

c) Die Pflichtigen machen geltend, dass die Beschränkung auf Kosten, die aufgrund von Auflagen der Denkmalpflege anfallen, dem Sinn und Zweck von Art. 32 Abs. 3 DBG und § 30 Abs. 4 StG widerspreche, und dass bei Instandstellung eines Schutzobjekts richtigerweise sämtliche damit zusammenhängenden Kosten zum Abzug gebracht werden könnten. Ein ersatzloser Rückbau des Ökonomieteils sei von der kantonalen Denkmalpflege ausgeschlossen worden. Da damit die Instandstellung auf behördliche Anweisung hin erforderlich gewesen sei, müssten auch sämtliche Kosten abzugsfähig sein. Ohne Unterschutzstellung wäre ein ersatzloser Rückbau aus ökonomischer Sicht deutlich attraktiver und naheliegender gewesen. Damit seien sämtliche Kosten, die direkt auf die auf behördliche Anweisung hin erfolgte Gebäudeinstandstellung zurückzuführen sind, bei der Einkommenssteuer zum Abzug zuzulassen. Davon ausgenommen seien einzig die Kosten des Ausbaus des Studios und der Erstellung des Carports.

Den Pflichtigen ist insoweit zuzustimmen, als dass die Instandstellung und Erhaltung der denkmalgeschützten Bauteile (Teile des Dachstuhls, der Ständer der Ständer-Bohlenkonstruktion, Tenntor) allein den Anforderungen der Denkmalpflege nicht genügten, da diese ausdrücklich den Erhalt des Ökonomieteils aber auch des statisch verbundenen Wohnteils verlangte. Mit einer Beseitigung des Gebäudeteils unter Einlagerung der geschützten Bauteile wäre den Vorgaben der Denkmalpflege nicht entsprochen worden. Die denkmalpflegerische Vorschrift der Erhaltung bedingte somit das Vorhandensein bzw. Wiederaufbauen des gesamten Gebäudeteils, der diese geschützten Elemente enthält. Dabei waren die Pflichtigen eingeschränkt, da die geschützten Elemente, konkret Teile des Dachstuhls und ein Ständer der Bohlenkonstruktion, die Sanierung in einem gewissen Ausmass vorgaben. Soweit den Pflichtigen daraus im Vergleich zu einer Sanierung, bei der sie nicht auf denkmalgeschützte Bauteile hätten Rücksicht

nehmen müssen, Mehrkosten entstanden, ist ein Zusammenhang mit der Denkmalpflege zu bejahen. Denkmalpflegerisch begründet sind indessen lediglich solche Massnahmen am Gebäudeteil, welche zur Erhaltung der denkmalgeschützten Elemente notwendig sind. Bauliche Massnahmen, welche eine räumliche Erweiterung bezwecken, oder den Gebäudeteil qualitativ aufwerten, stehen nicht mehr mit der Erhaltung der denkmalgeschützten Elemente im Zusammenhang und können deshalb nicht geltend gemacht werden.

Damit kann nicht ausgeschlossen werden, dass auch über die von der kantonalen Denkmalpflege anerkannten Kosten hinaus weitere solche anzuerkennen sind. Diese sind indessen von den Pflichtigen substantiiert darzutun und nachzuweisen.

d) aa) Die Pflichtigen haben indessen keine Aufstellung der 2019 durch die Denkmalpflege verursachten Mehrkosten eingereicht, sondern nur eine Aufstellung aller Kosten, aufgegliedert nach werterhaltend und wertvermehrend, mit einem Stichwort zu jeder Position. Weitere Ausführungen, anhand welcher sich die Frage, ob denkmalpflegerische Mehrkosten darin enthalten sind, beantworten lässt, machen sie mit der Beschwerde bzw. dem Rekurs nicht. Dies obschon bereits die Vorinstanz mit Auflage vom 26. Juli 2022 und Mahnung vom 28. September 2022 eine Auflistung, mit Hinweis auf die Anweisungen des Denkmalschutzes, verlangt hatte.

Zu den wertvermehrenden Kosten reichten sie auch keine Belege ein, aus welchen sich allenfalls sachdienliche Hinweise auf einen denkmalpflegerischen Hintergrund ergeben hätten, und aus den stichwortartigen Anmerkungen ergeben sich keine Anhaltspunkte. Auf diese Positionen ist deshalb nicht weiter einzugehen. Hingegen legen sie zu den geltend gemachten werterhaltenden Kosten jeweils die Belege bei, und machten sie im Einspracheverfahren in der Eingabe vom 28. Oktober 2022 dazu jeweils nähere Ausführungen, weshalb diese darauf zu untersuchen sind, ob darin denkmalpflegerische Mehrkosten enthalten sind. Es handelt sich um folgende Positionen:

Rechnungssteller	Arbeitsgattung	Preis in Fr. inkl. MwSt
H GmbH	Asbestanalyse	146.45
GVZ	Bauzeitversicherung	20.65
I GmbH	Betontrenntechnik	1'245.30
J AG	Baumeister Hochbau 1. Akonto	40'000.-

J AG	Baumeister Hochbau 2. Akonto	20'000.-
K AG	Abbrucharbeiten Schlussrechnung	25'848.-
L AG	Bericht bestehendes Material	1'271.95
M	statische Beihilfe Ersatzbau	918.15
N AG	Rückbau und Ersatz Elektrisch	
	1. Akonto	10'000.-
J	Schlussabrechnung	6'000.-
O AG, Bauspenglerei	1. Akonto	4'500.-
G	1. Akonto Ersatzbau Zimmermann	80'000.-
O AG, Bauspenglerei	Schlussabrechnung	4'528.30

Ein Versuch der Abgrenzung anhand dieser Angaben ergibt folgendes Bild:

bb) Aus den Akten zeigt sich, dass der gesamte Gebäudeteil statisch gefährdet war und auch das Fundament erneuert werden musste. Der Bericht Statik vom 1. November 2017 hielt dazu fest:

"3.1. Fazit zur horizontalen Stabilität Scheune/Tenn

Im heutigen Zustand ist die bestehende Scheune schlecht und ungenügend horizontal stabilisiert. Diese Problematik wird zusätzlich durch Fäulnisprobleme und eine undichte Fassadenschalung im Giebelwandbereich verstärkt. Wahrscheinlich wird die bestehende Scheunenstruktur durch die Durchlaufwirkung der massiven Mittelpfette ergänzend horizontal stabilisiert. Diese Durchlaufwirkung würde jedoch im Fall eines Einsturzes der Scheunenstruktur das angrenzende denkmalpflegerisch geschützte Gebäude in Mitleidenschaft ziehen. Wir empfehlen dringend die Dach- und Tragstruktur der Scheune eigenständig zu stabilisieren [...].

3.2. Fazit zu statischen Knotenpunkten, Krafteinleitungen und Zustand der Giebelwand

[...]

Wir empfehlen dringend im Speziellen den vertikalen Lastabtrag durch fachgerechte zimmermannsmässige Verbindungen unter der Berücksichtigung der Holzquerpressung zu sanieren. Damit die Lasten auch weiter in den Untergrund abgetragen werden können, müssen auch in der Foundation entsprechende Massnahmen vorgenommen werden.

Vorhandene Exzentrizitäten sind zu korrigieren. Verfaulte Bereiche, fehlende Buge und fehlende Streben sind durch einen Fachmann zu ersetzen. Speziell empfehlen wir die bestehende Giebelwand dringend durch eine neue Giebelwand zu ersetzen. Diese würde der Scheune die erforderliche seitliche Horizontalstabilität im Zusammenhang mit der Bindersanierung zurückgeben. Nur so können langfristige Folgeschäden vermieden werden. Schon heute zeigt das Fehlen der Fassadenschalung klare Zerstörungsspuren durch verfaulte Fuss- und Schwellenbereiche.

Aufgrund unfachmännischer Ausführung vieler Anschlüsse sowie das Fehlen der Stabilisierung (Binder und Dachkonstruktion) kann ein Einsturz der gesamten Scheunenstruktur bei einem extremen Sturmereignis nicht ausgeschlossen werden. Wie bereits unter 3.1 erwähnt, würde dies nicht nur die Scheune, sondern indirekt auch das angrenzende Haus (denkmalpflegerisch geschützt) betreffen."

Dieser Bericht wurde zur Grundlage des Schreibens der Baudirektion vom 18. Januar 2018, worin der Pflichtige zur Bezeichnung eines Unternehmers aufgefordert wurde, mit welchem die kantonale Denkmalpflege ein Instandstellungskonzept erarbeiten könne, unter Androhung der Ersatzvornahme.

In dieser Situation erschien ein Rückbau aus Gründen der Statik und Sicherheit als unvermeidlich, und zwar unabhängig von den Anforderungen der Denkmalpflege. Wohl gab die Baudirektion den Anstoss dazu, zum Schutz der denkmalgeschützten Bauteile diese Sanierung vorzunehmen. Die diesem zugrunde liegenden Probleme der Statik verlangten aber ohnehin eine Sanierung; der Pflichtige hätte auch tätig werden müssen, wenn keine denkmalgeschützten Bauteile vorhanden gewesen wären. Bei den Rückbaukosten handelt es sich somit nicht um Mehrkosten der Denkmalpflege.

cc) Weiter ging der ausgeführte Ersatzbau weit über die blosser Rekonstruktion des Vorbestehenden hinaus. Wie erwähnt, handelte es sich ursprünglich um eine typische Scheune mit einer Gebäudehülle aus einfachen Holzlatten. Diese wurde vollständig beseitigt. Der Neubau stellt demgegenüber qualitativ eine erhebliche Verbesserung dar, indem eine Doppelgarage und ein wärmeisoliertes Studio über der Garage eingerichtet und die Gebäudehülle in moderner Holzbauweise erstellt wurde. Der Gebäudeteil hat damit insgesamt eine Aufwertung erfahren und ist auch funktionell nicht mehr mit einer Scheune zu vergleichen. Die Erhaltung der denkmalgeschützten Bauteile erforderte keine solche Aufwertung des gesamten Gebäudeteils. Damit standen diese baulichen

Massnahmen mit dem Ziel der Erhaltung der denkmalgeschützten Elemente nicht mehr in Zusammenhang, sondern waren in der von den Pflichtigen beabsichtigten zukünftigen Nutzung begründet. Die von den Pflichtigen geltend gemachte Gesamtbetrachtung, wonach sämtliche Kosten ausser diejenigen des Studios und der Parkplätze pauschal als Kosten der Denkmalpflege abziehbar seien, überzeugt damit nicht.

dd) Vor diesem Hintergrund besteht kein Grund, bezüglich der bei Bauprojekten ohnehin anfallenden Vorbereitungsarbeiten einen Abzug wegen denkmalpflegerischen Mehrkosten zu gewähren. Die Kosten der Asbestanalyse, der Bauzeitversicherung und der geologischen Analyse/Altlastenanalyse der L sind damit nicht unter diesem Titel abzugsfähig.

Hingegen ist ein Bezug plausibel bezüglich der Rechnung von M Bauingenieure und Planer. Gemäss Rechnung ging es um eine Analyse der bestehenden Scheunenstruktur und das Ausarbeiten von Vorschlägen zum weiteren Vorgehen. Diese Massnahmen erscheinen durch den Erhaltungszweck insbesondere der Teile des Dachstuhls und der Ständer der Ständer-Bohlenkonstruktion begründet und damit die entsprechenden Kosten abziehbar.

ee) I GmbH

Gemäss Vermerk auf der Rechnung ging es um eine "Anpassung durchlaufende Bodenplatte Haus ...weg 5 und Tenn (...weg 7)". Gemäss Beschreibung ging es um eine Abtrennung der Bodenplatte vom Wohnhausteil. Daraus lässt sich die Notwendigkeit dieser Arbeit für die Bewahrung der denkmalgeschützten Elemente nicht erkennen, weshalb der Abzug zu verweigern ist.

ff) J AG

Die einzelnen Arbeiten sind in der Beilage zur letzten Rechnung vom 23. Dezember 2019 aufgelistet. Unterteilt sind die Arbeiten in die Kategorien Baustelleninstallation, Kanalisation, Ortbetonarbeiten und Maurerarbeiten. Aus der Durchsicht der Einträge ergeben sich keine Hinweise auf denkmalschutzbegründete Mehrkosten. Indessen machen die Pflichtigen in der Eingabe vom 28. Oktober 2022 geltend, dass darin ein Anteil von Fr. 8'789.85 enthalten ist für die Erstellung, Fundation und Betonpfeiler aufgrund Erhaltung Strebenbock sowie ein Anteil für Brüstungen im Bereich des alten Tennors für Anschlag und Abstellung Torpfosten. Es erscheint als plausibel, dass die von der Denkmalpflege geforderte Erhaltung der Dachträger-Konstruktion spezielle

Massnahmen bei Erstellung des Fundaments und Betonträger erforderten und daraus Mehrkosten entstanden, ebenso bezüglich des Tenntors (vgl. hierzu auch die Baupläne, insbesondere Längsschnitt 1:50). Der Betrag ist deshalb zum Abzug zuzulassen.

gg) K

Diese Rechnung umfasst die Rückbaukosten und die Entsorgung des Materials. Nach dem vorstehend Gesagten handelt es sich hierbei nicht um denkmalpflegerische Mehrkosten. Indessen beschreibt die Rechnung eingangs die erbrachte Leistung u.a. "mit Zimmermann Gebäude trennen, geschützte Bauteile demontieren und seith. lagern". Dabei handelt es sich offenkundig um die denkmalgeschützten Bauteile und damit um eine in diesem Zusammenhang stehende Mehrleistung. Aus den anschliessenden Rechnungspositionen geht nicht eindeutig hervor, welche davon betroffen ist. Plausibel erscheint die Position 2b "Mehraufwand trennen Wohnhaus/Scheune manuell" über Fr. 400.-, weshalb diese zum Abzug zuzulassen ist. Soweit die Pflichtigen in der Eingabe vom 28. Oktober 2022 diese Mehrkosten auf pauschal Fr. 3'000.- beziffern, lässt sich die Herleitung nicht nachvollziehen, insbesondere da die von ihnen zur Begründung aufgezählten Leistungen (Aushub Fundament) gemäss Rechnung keinen Zusammenhang mit der Denkmalpflege aufweisen.

hh) N AG

Die Rechnung beläuft sich auf insgesamt Fr. 10'000.-. Gemäss handschriftlichem Vermerk machten Fr. 1'000.- den Anteil für den Rückbau Elektrisch Tenn aus. Wie erwähnt, sind die Abbruchkosten keine denkmalpflegerischen Mehrkosten, weshalb ein Abzug nicht in Betracht kommt. Weitere Details sind aus der Rechnung nicht ersichtlich, weshalb die Abzugsfähigkeit nicht erwiesen ist.

ii) O AG

Diese Rechnung umfasst Spenglerarbeiten, unterteilt in Vor- und Nebenarbeiten, Bleche zu geneigten Dächern, Stoss und Fugenbleche, Zubehör zu Regenwassernutzung und Blitzschutzarbeiten. Auch hier sind keine denkmalschutzbedingten Mehrkosten erkennbar.

kk) G

Hier liegt einzig eine 1. Akontorechnung vom 18. Dezember 2019 vor, welche ausser dem Vermerk "Gemäss geleisteten Arbeiten: Holzbauplanung, Elementproduktion, Aufrichten" keine weiteren Ausführungen enthält und deren Bezug zu

Denkmalschutzmassnahmen sich nicht beurteilen lässt. In der Eingabe vom 28. Oktober 2022 bezifferten die Pflichtigen diese Position lediglich auf Fr. 16'326.35. Dabei handelt es sich um den Rechnungsbetrag vom 6. Juni 2020. Diese Rechnung ist von der kantonalen Denkmalpflege anerkannt worden und wird von der Vorinstanz voraussichtlich in der Steuerperiode 2020 zum Abzug zugelassen. Damit besteht keine Veranlassung, hier weitere Mehrkosten zu berücksichtigen.

e) Zusammenfassend ist somit bezüglich der Position M Bauingenieure und Planer von Fr. 918.65, der Position 2b der K von Fr. 400.-, sowie der Position J AG von Fr. 8'789.85, total Fr. 10'108.50, ein Mehraufwand aufgrund der Denkmalpflege ersichtlich.

3. Der Pflichtige macht eventualiter geltend, dass es sich bei den Baukosten um Unterhaltskosten gehandelt habe. Er begründet dies damit, dass aus Gründen des Denkmalschutzes und der Erhaltung der historischen Bausubstanz auch bei einem Ersatzneubau von werterhaltenden Massnahmen auszugehen sei. Eine solche Betrachtungsweise ist abzulehnen, wird doch dadurch die im Gesetz vorgesehene Abgrenzung von Denkmalschutzmassnahmen und Unterhaltsmassnahmen vermischt. Insbesondere fällt in Betracht, dass unter dem Begriff der Denkmalschutzmassnahmen auch wertvermehrende Massnahmen fallen können; insofern spielt bei diesen die Unterscheidung zwischen werterhaltenden und werterhöhenden Massnahmen keine Rolle. Eine Ausweitung des Begriffs der Unterhaltskosten auf solche Massnahmen findet im Gesetz keine Stütze.

Im Übrigen liegen keine Anhaltspunkte für noch nicht berücksichtigte werterhaltende Kosten vor, insbesondere weder aus der vorstehend wiedergegebenen Aufstellung samt Rechnungen noch aus der Eingabe vom 28. Oktober 2022. Vorliegend wurde ein alter und statisch bedenklicher und damit kaum mehr nutzbarer Gebäudeteil vollständig beseitigt und mit einem neuen, qualitativ und funktionell aufgewerteten Gebäudeteil ersetzt. Dieser Vorgang ist klar integral wertvermehrend. Vom Neubau ausgenommen sind einzig die erwähnten denkmalgeschützten Bauteile, die wiederverwendet wurden. Deren Kosten sind aber bereits als solche des Denkmalschutzes anerkannt worden, weshalb ein nochmaliger Abzug als werterhaltend nicht in Betracht kommt.

4. Gestützt auf diese Erwägungen sind die Rechtsmittel teilweise gutzuheissen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Den Pflichtigen ist aufgrund ihres weit überwiegenden Unterliegens keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 bzw. § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987, VRG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Beschwerdeführer werden für die direkte Bundessteuer 2019 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 36 Abs. 2 DBG; Verheiratetentarif).
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrenten werden für die Staats- und Gemeindesteuern 2019 wie folgt eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif):

	Fr.
Steuerbares Einkommen	.-
Davon Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen	.-
Satzbestimmendes Einkommen	.-
Steuerbares Vermögen	.-
Satzbestimmendes Vermögen	.-.

[...]