



Fall-Nr.:	I/1-2022/34-37
Stelle:	Verwaltungsrekurskommission
Rubrik:	Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum:	11.05.2023
Entscheiddatum:	08.03.2023

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 08.03.2023

Art. 44 Abs. 2 StG; Art. 32 Abs. 2 DBG; Art. 642 Abs. 1 ZGB (Unterhaltskosten für Wärme-Contracting). Beim Wärme-Contracting für eine Heizungsanlage bezahlt der Hauseigentümer für die Leistungen des Contractors eine fixe Grundpauschale sowie variable Energiekosten. Hinzu kommen die Wartungs- und Unterhaltskosten, die sich aus einem fixen und einem variablen Teil zusammensetzen. Der Contractor übernimmt dafür die Erstellung und den Betrieb der Anlage und trägt insbesondere das Projektrisiko der Finanzierung. Befindet sich die Heizungsanlage nicht im zivilrechtlichen Eigentum der STWEG, können deren Mitglieder auch keine Steuerabzüge für werterhaltende Investitionen oder den Unterhalt geltend machen (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 8. März 2023, I/1-2022/34, 35, 36, 37). Gegen diesen Entscheid wurde Beschwerde beim Verwaltungsgericht erhoben (B 2023/71 und B 2023/72).

Entscheid siehe PDF



Verwaltungsrekurskommission

Abteilung I - 1. Kammer

Entscheid vom 8. März 2023

Besetzung

Präsident Titus Gunzenreiner, hauptamtliche Richterin Louise Blanc
Gähwiler und Richterin Barbara Steinbacher, Gerichtsschreiber Philipp
Lenz

Geschäftsnr.

I/1-2022/34, 35, 36, 37

Parteien

A. __ und B. __,

**Rekurrenten und
Beschwerdeführer,**

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und

**Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundes-
steuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,**

Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand

**Kantons- und Gemeindesteuern 2018 und 2019 sowie direkte
Bundessteuer 2018 und 2019**



Sachverhalt:

A.- A.____ und B.____ besitzen eine Eigentumswohnung in G.____, die sie selbst bewohnen. A.____ wurde im Oktober 2017 von seiner Arbeitgeberin freigestellt und anfangs Dezember 2017 fristlos entlassen. Er wehrte sich dagegen vor der Schlichtungsstelle für Arbeitsverhältnisse N.____ und erhob danach Klage beim Kreisgericht N.____. Zudem leitete er verschiedene Beteiligungen ein und forderte Schadenersatzzahlungen wegen Ehrverletzung, übler Nachrede und Verleumdung.

B.- Am 13. Juli 2021 reichten A.____ und B.____ die Steuererklärungen für die Jahre 2018 und 2019 ein. Sie deklarierten steuerbare Einkommen von Fr.____ (Jahr 2018) bzw. Fr.____ (2019) und jeweils kein steuerbares Vermögen. In beiden Jahren machten sie unter den übrigen Abzügen (Ziff. 16.5) Rechtskosten in der Höhe von Fr.____ (2018) und Fr.____ (2019) geltend. Zudem führten sie unter den Liegenschaftskosten unter anderem eine Rechnung der Immobilienverwalterin für das sogenannte Heizkosten-Contracting auf (2018: Fr.____, 2019: Fr.____). Die Steuerbehörde nahm einzelne Korrekturen vor und liess namentlich die Contracting- und die Rechtskosten nicht zum Abzug zu. Sie veranlagte das Ehepaar am 18. August 2021 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr.____ und keinem steuerbaren Vermögen, für die direkte Bundessteuer 2018 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr.____, für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr.____ und keinem Vermögen und für die direkte Bundessteuer 2019 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr.____. Die dagegen am 15. September 2021 erhobenen Einsprachen wies das Kantonale Steueramt mit Entschieden vom 4. Februar 2022 ab.

C.- Mit Eingaben vom 3. März 2022 erhoben A.____ und B.____ bei der Verwaltungsrekurskommission (VRK) des Kantons St. Gallen Rekurs (Kantons- und Gemeindesteuern 2018 und 2019) und Beschwerde (direkte Bundessteuer 2018 und 2019). Sie beantragten, in den Steuerjahren 2018 und 2019 seien folgende in den Steuererklärungen deklarierten Beträge zum Abzug zuzulassen:

	2018	2019
Liegenschaftskosten	Fr.____	Fr.____
Übrige Abzüge (Rechtskosten)	Fr.____	Fr.____

Das Kantonale Steueramt nahm am 12. April 2022 Stellung und beantragte die Abweisung der Rekurse und der Beschwerden. A.____ und B.____ äusserten sich dazu mit Schreiben vom



13. Mai 2022. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung zu den Beschwerden.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.- [Verfahrensvereinigung]

2.- [Eintretensvoraussetzungen]

II. Kantons- und Gemeindesteuern

3.- Im Rekursverfahren ist umstritten, ob die deklarierten Kosten für das Energie-Contracting (hinten E. 3a) und die Rechtsstreitigkeiten (E. 3b) bei den steuerbaren Einkommen 2018 und 2019 zum Abzug zuzulassen sind oder nicht.

a) aa) Die Vorinstanz erwog, beim Energie-Contracting bezahle der Hausbesitzer für die Leistung des Contractors eine fixe Grundpauschale sowie variable Energiekosten. Der Contractor übernehme dafür die Erstellung und den Betrieb der Anlage und trage insbesondere das Projektrisiko der Finanzierung. Für die Abzugsfähigkeit werde vorausgesetzt, dass die Heizungsanlage im zivilrechtlichen Eigentum des Liegenschaftseigentümers stehe. Die Immobilienverwaltungsgesellschaft habe eine Betriebskostenabrechnung und eine Aufstellung über die effektiven Unterhalts- und Verwaltungskosten für die Steuererklärung erstellt. Die streitigen Contracting-Kosten seien lediglich in der Betriebskostenabrechnung aufgeführt und fehlten in der Aufstellung der effektiven Unterhalts- und Verwaltungskosten für die Steuererklärung. Da die Rekurrenten nicht Eigentümer der Heizungsanlage seien, könnten die geltend gemachten Kosten für das Contracting daher nicht als Unterhaltskosten zum Abzug zugelassen werden.

Die Rekurrenten hielten dem zusammengefasst entgegen, dass sie gemeinsam mit den anderen Stockwerkeigentümern zivilrechtliche und rechtmässige Eigentümer der Heizungsanlage seien. Im Contracting-Vertrag werde unter anderem festgehalten, dass die Wärmeerzeugungsanlagen, Mess- und Regelkomponenten der entsprechenden Hausübergabestationen im Eigentum- und Verantwortungsbereich des Contractors stünden. Zudem werde



auch eine Eigentumsabsicherung mit einer angemerkten Nutzung- und Verwaltungsordnung im Grundbuch angesprochen. Der Contractor könne unter zwei Voraussetzungen Eigentümer der Anlage bleiben. Zum einen, wenn die Anlage kein Bestandteil der Liegenschaft im Sinne von Art. 642 Abs. 2 ZGB sei, zum anderen, wenn das Akzessionsprinzip gemäss Art. 642 Abs. 1 ZGB durchbrochen werde. Die erste Voraussetzung entfalle, da die Wärmeerzeugungsanlage fest mit dem Grund und Boden verbunden sei. Auch die zweite Voraussetzung sei nicht erfüllt, da es sich bei der Heizungsanlage weder um eine Fahrnisbaute handle, noch ein Baurecht im Grundbuch eingetragen sei.

bb) Bei Grundstücken des Privatvermögens können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Grundstücken, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Den Unterhaltskosten sind Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind. Den Unterhaltskosten gleichgestellt sind auch die Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau (Art. 44 Abs. 2 StG). Inhaltlich stimmen diese Vorschriften weitgehend mit dem Recht zur direkten Bundessteuer überein (Art. 32 Abs. 2 DBG), weshalb nachfolgend auch auf die entsprechende Rechtsprechung und Lehre zu den bundesrechtlichen Vorschriften verwiesen werden kann. Zu den Unterhaltskosten gehören unter anderem die Auslagen für die Instandhaltung. Diese umfassen die mehr oder weniger regelmässig anfallenden Ausgaben für die üblichen Ausbesserungsarbeiten und Reparaturen, welche zur Erhaltung der Liegenschaft im gebrauchsfähigen Zustand beitragen, wie Reparaturen an bauseitigen Einrichtungsgegenständen, an Heizungen und Rollläden usw. Bei Stockwerkeigentum werden auch die Einlagen in den Reparatur- und Erneuerungsfonds im Zeitpunkt der Zahlung als Unterhaltskosten anerkannt, sofern die Fondsmittel nur zur Bestreitung der Unterhaltskosten für die Gemeinschaftsanlagen verwendet werden und sie dem Steuerpflichtigen unwiderruflich entzogen sind (ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, II. Teil N 485 und 488). Bei Grundstücken im Miteigentum sind die Unterhaltskosten beim einzelnen Miteigentümer nur anteilmässig nach der jeweiligen Eigentumsquote gemäss Grundbuch abzugsfähig (LISSI/DINI, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], 4. Aufl. 2022, Art. 32 DBG N 17).

Wer Eigentümer einer Sache ist, hat das Eigentum an allen ihren Bestandteilen (Art. 642 Abs. 1 ZGB). Diese Vorschrift bringt unter anderem eine Auswirkung des Akzessionsprinzips zum Ausdruck. Die Bestandteile einer Sache verlieren nicht nur ihre tatsächliche, sondern auch ihre rechtliche Selbständigkeit, und sie werden mit der Hauptsache zu einer rechtlichen Einheit verbunden. Bei der Definition des Bestandteils wird darauf abgestellt,



welche Folgen seine Entfernung hat, die Zerstörung, eine Beschädigung oder eine Veränderung. Dabei orientiert sich das schweizerische Recht allein am rechtlichen Schicksal der Hauptsache. Deshalb spielt die Zerstörung des Bestandteils oder dessen Beschädigung keine Rolle. Massgeblich ist einzig, ob trotz Entfernung des Bestandteils der Hauptsache deren Funktionstüchtigkeit gewahrt bleibt. Ist dies der Fall, so lag von vornherein kein Bestandteil vor. Ist dies nicht der Fall, so kommt es auf die Zerstörung oder Beschädigung des Bestandteils nicht an, denn dann liegt jedenfalls der dritte Tatbestand vor, die Veränderung der Hauptsache. Eine Veränderung der Hauptsache wird dann angenommen, wenn diese ihrer Zweckbestimmung nach nicht mehr zur gleichen Kategorie von Sachen gehört. Das Bundesgericht geht davon aus, dass Maschinen und Einrichtungsgegenstände, die mit einem Gebäude oder Grundstück verbunden sind, nicht zu dessen Bestandteilen zu zählen sind, weil ihre Entfernung die Identität der Hauptsache nicht beeinträchtigt. Eine Ausnahme hiervon soll dann gemacht werden, wenn Maschinen oder sonstige Einrichtungen als Gebäudebestandteil erscheinen. Dies wird dann angenommen, wenn das Gebäude gewissermassen besonders für diese Maschinen oder Einrichtungen konstruiert wurde und sein einziger Verwendungszweck darin besteht, die entsprechende Maschine zu "beherbergen". Unter diesen Umständen sollen Maschine und Gebäude eine neue Einheit, ein Produktionsmittel bilden, als dessen Bestandteil die Maschine gilt (BSK ZGB II-WOLF/WIEGAND, 6. Aufl. 2019, Art. 642 N 1 ff.).

cc) Beim Wärme-Contracting bezahlt der Hauseigentümer für die Leistungen des Contractors eine fixe Grundpauschale sowie variable Energiekosten. Hinzu kommen die Wartungs- und Unterhaltskosten, die sich aus einem fixen und einem variablen Teil zusammensetzen. Der Contractor übernimmt dafür die Erstellung und den Betrieb der Anlage und trägt insbesondere das Projektrisiko der Finanzierung (A.____ AG, Wärme-Contracting, Was Liegenschaftsbesitzer über Wärme-Contracting wissen sollten, unter: www.____.ch). Vorliegend wurde diese Grundpauschale im Contracting-Vertrag zwischen der A.____ AG, Z (nachfolgend: A.____ AG) und der Stockwerkeigentümergeinschaft S.____, S.____ (Wohnüberbauung M.____; nachfolgend: STWEG) – der die Rekurrenten angehören (hinten E. 3a/dd) – als Jahrespauschale zur Abdeckung der Finanzierungskosten mit anteilmässiger Rechnungsstellung vereinbart. Für die STWEG bedeutet dies, dass sie zum einen tiefere Investitions- und Finanzkosten zu tragen hatte und zum anderen nicht für den Unterhalt der Heizungsanlage zuständig ist. Dies ergibt sich auch aus dem Contracting-Vertrag, wonach der Contractor verpflichtet ist, die Wärmeversorgungsanlagen nach dem Stand der Technik und den geltenden Gesetzen und Regeln zu betreiben und durch geeignete Instandhaltungsmassnahmen stets betriebsbereit zu halten.



dd) Es ist unbestritten, dass die Rekurrenten der STWEG angehören. Diese schloss im September 2009 einen Contracting-Vertrag mit der A.____ AG ab. Darin wurde vereinbart, dass die A.____ AG in der Neuüberbauung S.____ die Wärmeversorgungsanlage mit einer Erdsonden-Wärmepumpe erstellen und betreiben und die fünf Mehrfamilienhäuser mit Komfortwärme für die Raumheizung und Brauchwassererwärmung beliefern werde. Während der Vertragsdauer von dreissig Jahren stünden die Wärmeerzeugungsanlage sowie die Mess- und Regelkomponenten der entsprechenden Hausübergabestationen im Eigentum und dem Verantwortungsbereich des Contractors. Eine solche Heizungsanlage ist, entgegen den Vorbringen der Rekurrenten, nicht derart mit dem Gebäude verbunden, dass deren Entfernung die Zerstörung, Beschädigung oder Veränderung der Baute zur Folge hat. Andernfalls wäre es nicht möglich, eine Heizanlage bzw. einzelne Komponenten zu ersetzen. Da das Akzessionsprinzip gemäss Art. 642 Abs. 1 ZGB somit nicht zur Anwendung gelangt, haben die Rekurrenten kein Miteigentum an der Heizungsanlage. Diese befindet sich vielmehr in zivilrechtlichem Eigentum des Contractors. Davon ging offenbar auch die Immobilienverwalterin aus, als sie den Rekurrenten in den streitigen Jahren die "Aufstellung über effektive Unterhalts- und Verwaltungskosten zur Steuererklärung" zustellte. Darin führte sie die anteilmässigen Heizkosten, Kalt-/Abwasserkosten, Betriebskosten, Kosten für den Erneuerungsfonds und Betriebskosten auf, nicht aber die Contracting-Kosten von Fr.____ (2018) bzw. Fr.____ (2019).

ee) Befindet sich die Heizungsanlage nicht im zivilrechtlichen Eigentum der STWEG, können deren Mitglieder auch keine Steuerabzüge für werterhaltende Investitionen oder den Unterhalt geltend machen (vgl. HEV, Der Zürcher Hauseigentümer, Energie-Contracting, Teil 3, 6/2006, S. 393). Die angefochtene Verfügung der Vorinstanz ist daher in diesem Punkt nicht zu beanstanden.

b) aa) Die Rekurrenten machten in den Jahren 2018 und 2019 unter der Rubrik "Übrige Abzüge" folgende Kosten geltend:



Datum	Betrag	Art der Kosten
22.08.2018	Fr.____	Kostenvorschuss betreffend Forderung aus Arbeitsrecht
17.07.2018	Fr.____	Anwaltshonorar in Sachen "Strafverfahren"
17.07.2018	Fr.____	Anwaltshonorar in Sachen "Arbeitsrecht"
16.04.2018	Fr.____	Schlichtungsgebühr "Arbeitsrecht"
19.11.2018	Fr.____	Zahlungsbefehl: Schadenersatz Ehrverletzung, üble Nachrede, Verleumdung
15.11.2018	Fr.____	Kostenvorschuss Betreibungsbegehren
08.11.2018	Fr.____	Kostenvorschuss Betreibungsbegehren
04.12.2018	Fr.____	Zahlungsbefehl: Schadenersatz Ehrverletzung, üble Nachrede, Verleumdung
	Fr.____	Total 2018
09.05.2019	Fr.____	Anklagekammer: Sicherheitsleistung/Kautions/Beweiskostenvorschuss
09.05.2019	Fr.____	Anklagekammer: Sicherheitsleistung/Kautions/Beweiskostenvorschuss
kA	Fr.____	"S.____ KK NBU Tätigkeit berufliche Integration IV nichts mit KK zu tun"
kA	Fr.____	"Fahrspesen, Verpflegung Rechtsanwälte in K.____"
kA	Fr.____	"B.____ Kosten Anwalt"
	Fr.____	Total 2019

Hinsichtlich dieser Rechtskosten führte die Vorinstanz im Wesentlichen aus, dass die deklarierten Auslagen keinen Gewinnungskostencharakter aufwiesen, solange die Rekurrenten keine Zahlungen erhalten hätten. Eine Verrechnung der Auslagen erfolge erst, wenn zu einem späteren Zeitpunkt eine Entschädigung ausbezahlt werde.

bb) Zur Ermittlung des Reineinkommens werden von den gesamten steuerbaren Einkünften die Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge gemäss Art. 39 bis 46 StG abgezogen (Art. 38 Abs. 1 StG). Auch hier stimmt diese Vorschrift weitgehend mit dem Recht zur direkten Bundessteuer überein (Art. 25 DBG), weshalb nachfolgend auch auf die entsprechende Rechtsprechung und Lehre zum DBG verwiesen werden kann. Abziehbar sind jedoch nicht sämtliche Ausgaben, die mit der Erzielung der Einkünfte in irgendeinem Zusammenhang stehen oder die anlässlich der Einkommenserzielung verausgabt worden sind, sondern nur die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen. Die zur Erzielung der Einkünfte notwendigen Aufwendungen entsprechen den zur Erzielung des steuerbaren Einkommens erforderlichen Gewinnungskosten, die vom rohen Einkommen abgezogen werden konnten. Die Abziehbarkeit von Aufwendungen setzt voraus, dass ein qualifiziert enger Konnex zwischen den getätigten Ausgaben und den erzielten Einkünften vorliegt. Nach der Praxis bilden jene Aufwendungen Gewinnungskosten, die unmittelbar zur Erzielung des Einkommens gemacht werden und die in einem direkten ursächlichen Zusammenhang



dazu stehen. Der Gewinnungskostenbegriff hat somit eine finale und eine kausale Komponente. So gelten als Gewinnungskosten jene Aufwendungen, die für die Erzielung des Einkommens nützlich sind und nach der Verkehrsauffassung im Rahmen des Üblichen liegen. Dazu können etwa Prozesskosten zur Durchsetzung streitiger Lohnforderungen oder Haftungsfolgen aus der Verwirklichung typischer, nicht ohne Weiteres vermeidbarer Berufsrisiken, zählen. Es ist jeweils im Rahmen einer Gesamtbetrachtung der konkreten Umstände zu prüfen, ob zwischen den geltend gemachten Aufwendungen (z.B. Schadenersatzzahlungen) und der Einkommenserzielung ein genügend enger Zusammenhang besteht. Dabei hat das Bundesgericht nach wie vor ein ausgesprochen enges Verständnis des notwendigen Konnexes hinsichtlich Anwaltskosten, wie sich in der jüngsten Rechtsprechung zur Abzugsfähigkeit von Anwaltskosten bei natürlichen Personen zeigte (vgl. OESTERHELT/OPEL, in: IFF Forum für Steuerrecht 2023, Kommentar zu BGer 2C_382/2021 vom 23. September 2022, S. 50; BGer 2C_382/2021 vom 23. September 2022 E. 6.3; REICH/HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], 4. Aufl. 2022, Art. 25 DBG N 1 ff.).

Gemäss dem Periodizitätsprinzip sind Einkommen und Gewinnungskosten grundsätzlich in derjenigen Periode zu berücksichtigen, in der sie angefallen sind (BGer 2C_534/2018 vom 27. September 2019 E. 3.5; ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, a.a.O., II. Teil N 64). Eine vollkommene Symmetrie zwischen dem Einkommen und den Kosten ist indes nicht erforderlich. Eine solche Anforderung aufzustellen hiesse, die Einkommenssteuer ganz oder teilweise in eine Teilsteuern umzuwandeln, denn dies würde bedeuten, dass die in Frage stehenden Ausgaben nur von entsprechenden Einnahmen abgezogen werden könnten. Im Übrigen müsste der Abzug demnach logischerweise beschränkt werden, wenn diese Einnahmen weniger hoch sind als die Gestehungskosten (BGE 133 II 287 E. 3 = Pra 2008 Nr. 62; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 25 N 8). Erforderlich ist aber ein direkter Zusammenhang des Aufwands mit der Einkommenserzielung, was bspw. allgemeine Rechtsberatung sowie Mandate, die ausserhalb der streitigen Einkommensquelle stehen, ausschliesst (BGer 2C_266/2008 vom 16. Dezember 2008 E. 5.3).

cc) In tatsächlicher Hinsicht ist unbestritten, dass der Rekurrent im Jahr 2017 fristlos entlassen wurde und sich dagegen mit Unterstützung eines Rechtsanwalts wehrte. Dessen Bemühungen und die damit zusammenhängenden Kosten waren durch die Entlassung des Rekurrenten veranlasst und sind für die Erzielung des Einkommens nicht zum vornherein unnütz. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind solche Kosten grundsätzlich zum Abzug zuzulassen. Entgegen der Vorinstanz setzt dies in zeitlicher Hinsicht nicht voraus, dass im selben Jahr ein entsprechendes Einkommen erzielt wird. So lässt das Bun-



desgericht beispielsweise einen solchen Abzug auch dann zu, wenn die anwaltliche Unterstützung nur zu einer geringen Erhöhung des Einkommens führt (BGer 2C_266/2008 vom 16. Dezember 2008 E. 5.3) oder die Einkünfte (vorübergehend) gänzlich fehlen. Es erwog, nur wenn Aufwendungen auf die Dauer gesehen in Anbetracht eines fehlenden oder zu niedrigen Einkommens und ihrer Natur nach als ungerechtfertigt erschienen und aus einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise keinen Sinn hätten, stelle sich die Frage, ob diese als Lebenshaltungskosten des Steuerpflichtigen oder Auslagen, welche der Ausübung eines Hobbys oder einer analogen Aktivität dienen, zu qualifizieren seien (BGE 133 II 287 E. 3 = Pra 2008 Nr. 62). In einem späteren Urteil stellte das Bundesgericht sodann fest, aus dem Periodizitätsprinzip folge, dass Einkommen und Verlust grundsätzlich in derjenigen Periode zu berücksichtigen seien, in der sie angefallen seien. Aus diesem Grund könnten die im Vorjahr angefallenen Gerichtskosten im Steuerjahr nicht abgezogen werden. Die Verweigerung des Abzuges erscheine schon mit Blick auf die Zuordnung des Abflusses der Aufwendungen als zwingend (BGer 2C_534/2018 vom 27. September 2019 E. 3.5).

dd) Vor diesem Hintergrund sind die im Jahr 2018 angefallenen Rechtskosten zum Abzug zuzulassen, soweit sie die arbeitsrechtliche Auseinandersetzung betrafen (Fr.____ + Fr.____ = Fr.____). Der am 22. August 2018 geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr.____ ist davon ausgenommen, da er lediglich einen vom Kreisgericht N.____ geforderten vorweggenommenen Aufwandsatz bildet, der bei einer Gutheissung zurückerstattet wird (vgl. StE 2021 B 25.6 Nr. 80). Ebenfalls nicht zu berücksichtigen ist das Anwaltshonorar in Sachen "Strafverfahren" in der Höhe von Fr.____, da es keinen Gewinnungskostencharakter aufweist. Gemäss den Angaben des Rekurrenten ging es dabei vielmehr um eine von Stiftungsräten eingereichte Strafanzeige (act. 1 Ziff. 5 B). Sodann gelten auch die im Jahr 2018 deklarierten Betreuungskosten von Fr.____ (4 x Fr.____) nicht als Gewinnungskosten, da sie Schadenersatzforderungen wegen Ehrverletzung, übler Nachrede und Verleumdung betreffen (act. 1 Ziff. 5, act. 3/3). Die im Jahr 2019 geltend gemachten Anwaltskosten und Spesen sowie die Kosten der S.____ im Gesamtbetrag von Fr.____ sind nicht belegt und daher bei den Abzügen nicht zu berücksichtigen. In Bezug auf die Beweislast ist festzuhalten, dass der Beweis für steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt; er hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248 E. 3.5). Der von den Rekurrenten dem Gericht in diesem Zusammenhang eingereichte Leistungsauszug der Rechtsanwältin (act. 3/7) umfasst den Zeitraum vom 19. Juli 2018 bis 26. Juni 2020. Die Kosten wurden den Rekurrenten, soweit ersichtlich, am 27. September 2020 in Rechnung gestellt und demnach nicht in den streitigen Steuerperioden beglichen. Die beiden Rechnungen über je Fr. ____ betrafen Kostenvorschüsse, die wie dargelegt, nicht



abgezogen werden können. Somit ergibt sich im Jahr 2018 ein Abzug von Fr.____ (Fr.____ + Fr.____).

c) Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Vorinstanz die Kosten für das Wärme-Contracting in beiden streitigen Jahren zu Recht nicht zum Abzug zuliess. Hingegen sind die im Zusammenhang mit der arbeitsrechtlichen Auseinandersetzung angefallenen Rechtskosten in der Höhe von insgesamt Fr.____ in der Steuerperiode 2018 zu berücksichtigen. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 2018 ist daher teilweise gutzuheissen und der Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 4. Februar 2022 aufzuheben. Die Angelegenheit ist gestützt auf Art. 56 Abs. 2 VRP zu neuer Verfügung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 ist abzuweisen.

III. Direkte Bundessteuer

4.- Die Rechtslage des StG entspricht im Wesentlichen derjenigen des DBG. Daraus folgt, dass die Erwägungen zu den Kantons- und Gemeindesteuern für die direkte Bundessteuer analog massgebend sind. Für die direkte Bundessteuer ergibt sich dasselbe Ergebnis wie bei den Kantons- und Gemeindesteuern. Demnach ist festzustellen, dass die Vorinstanz die Kosten für das Wärme-Contracting in beiden streitigen Jahren zu Recht nicht zum Abzug zuliess. Hingegen sind die im Zusammenhang mit der arbeitsrechtlichen Auseinandersetzung angefallenen Rechtskosten in der Höhe von insgesamt Fr.____ in der Steuerperiode 2018 zu berücksichtigen. Die Beschwerde gegen den Einspracheentscheid hinsichtlich der direkten Bundessteuer 2018 ist daher teilweise gutzuheissen und der Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 4. Februar 2022 aufzuheben. Die Angelegenheit ist gestützt auf Art. 56 Abs. 2 VRP zu neuer Verfügung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen. Die Beschwerde gegen den Einspracheentscheid hinsichtlich der direkten Bundessteuer 2019 ist abzuweisen.

IV. Kosten

5.- [Kostgenspruch].



Entscheid:

1. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 2018 wird teilweise gutgeheissen und die Verfügung des Kantonalen Steueramts vom 4. Februar 2022 aufgehoben. Die Sache wird zu neuer Verfügung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.
2. Die Beschwerde gegen den Einspracheentscheid hinsichtlich der direkten Bundessteuer 2018 wird teilweise gutgeheissen und die Verfügung des Kantonalen Steueramts vom 4. Februar 2022 aufgehoben. Die Sache wird zu neuer Verfügung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.
3. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 4. Februar 2022 hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 wird abgewiesen.
4. Die Beschwerde gegen den Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 4. Februar 2022 hinsichtlich der direkten Bundessteuer 2019 wird abgewiesen.
5. [Kosten]
6. [Kosten]
7. [Kosten]
8. [Kosten]