



Fall-Nr.: B 2023/71, B 2023/72  
Stelle: Verwaltungsgericht  
Rubrik: Verwaltungsgericht  
Publikationsdatum: 13.11.2023  
Entscheiddatum: 04.09.2023

### Entscheid Verwaltungsgericht, 04.09.2023

**Steuerrecht. Abzugsfähigkeit von Liegenschaftsunterhaltskosten (Art. 44 Abs. 2 StG, sGS 811.11 bzw. Art. 32 Abs. 2 DBG, SR 642.11). Aufwendungen zur Erzielung der Einkünfte und allgemeine Abzüge gemäss Art. 36 Abs. 1 StG und Art. 25 DBG. Streitig war, ob die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid zu Recht die Einspracheentscheide des Beschwerdegegners betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer bestätigte, worin für das Veranlagungsjahr 2019 sowohl die von den Beschwerdeführenden geltend gemachten Heiz-Contracting-Kosten als auch die Rechtskosten nicht bzw. nur zum Teil zum Abzug zugelassen worden waren. Das Verwaltungsgericht hielt fest, das zivilrechtliche Eigentum der STWEG an der in Frage stehenden Heizungsanlage bilde unbestritten Voraussetzung dafür, dass die Mitglieder der STWEG - und damit auch die Beschwerdeführenden - Steuerabzüge für Unterhalt und werterhaltende Investitionen geltend machen könnten. Das Eigentum des Contractors an der Anlage sei vertraglich explizit festgehalten worden. Indem gemäss Vertrag der Contractor während der ganzen Vertragsdauer Eigentümer der Heizungsanlage bleibe, fehle es an einer auf Dauer gewollten inneren Verbindung zwischen Heizungsanlage und den durch sie beheizten Gebäuden. Eine Beeinträchtigung oder Veränderung der Hauptsache (Gebäude) ergäbe sich bei Abtrennung der Heizungsanlage vom Gebäude schon deshalb nicht, weil ein Ausbau einer alten Anlage mit anschliessendem Einbau einer neuen Anlage das Gebäude selbst nicht beeinträchtigt und auch nicht verändere. Hinsichtlich des Einwands, wonach die Heizungsanlage den Grundeigentümern gehöre, wenn sie auf ihrem Grundstück erstellt werde (sogeannter Einbau; Art. 671 Abs. 1 ZGB, sei festzuhalten, dass es sich bei den Art. 671-673 ZGB um dispositives Recht handle. Eine anderslautende vertragliche Vereinbarung, wie sie auch vorliegend mit Bezug auf das Eigentum an der Heizanlage bestehe, bleibe vorbehalten. Insgesamt lasse sich somit der angefochtene Entscheid mit Bezug auf die fehlende steuerliche Abzugsfähigkeit der Heiz-Contracting-**



**Kosten nicht beanstanden. Hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Rechtskosten wurde der angefochtene Entscheid ebenfalls bestätigt. (Verwaltungsgericht, B 2023/71, B 2023/72) Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 22. November 2023 abgewiesen (Verfahren 9C\_630/2023).**

**Entscheid vom 4. September 2023**

Besetzung

Abteilungspräsidentin Lendfers; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Schmid

Verfahrensbeteiligte

**A.\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_**

**Beschwerdeführende,**

gegen

**Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,**

**Vorinstanz,**

**Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,**

**Beschwerdegegner,**

**Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,**

**Beschwerdebeteiligte,**

Gegenstand



### Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer der Jahre 2018 und 2019

#### Das Verwaltungsgericht stellt fest:

##### A.

##### A.a.

A.\_\_ und B.\_\_ reichten am 13. Juli 2021 die Steuererklärungen für die Jahre 2018 und 2019 ein. Sie deklarierten steuerbare Einkommen von CHF 211'400 (2018) und CHF 206'500 (2019) sowie steuerbare Vermögen von CHF 0. Als übrige Abzüge (Ziffer 16.5 der Steuerklärung) machten sie Rechtskosten von CHF 16'191 (2018) und CHF 9'550 (2019) geltend. Sodann führten sie als Liegenschaftskosten eine Rechnung der Liegenschaftsverwalterin für Heizkosten-Contracting von CHF 2'551.85 (2018) und CHF 2'606.35 (2019) auf. In den Veranlagungen 2018 und 2019 des Ehepaars A.\_\_ und B.\_\_ vom 18. August 2021 liess die Steuerbehörde sowohl die Rechtskosten als auch die Heiz-Contracting-Kosten nicht zum Abzug zu und setzte für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 das steuerbare Einkommen auf CHF 230'800 (Vermögen CHF 0) sowie für die direkte Bundessteuer 2018 auf CHF 216'200 fest. Für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 wurde ein steuerbares Einkommen von CHF 222'000 (Vermögen CHF 0) und für die direkte Bundessteuer 2019 ein solches von CHF 206'200 veranlagt. Die dagegen erhobenen Einsprachen vom 15. September 2021 wies das kantonale Steueramt mit Entscheiden vom 4. Februar 2022 ab (act. G 8/2 und 9/2).

##### A.b.

Die hiergegen erhobenen Rechtsmittel (kantonalrechtlich: Rekurs; bundesrechtlich: Beschwerde) vom 3. März 2022 hiess die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 2018 sowie der direkten Bundessteuer 2018 mit Entscheid vom 8. März 2023 (act. G 2) teilweise gut und wies die Sache zu neuer Verfügung im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt zurück (Dispositivziffern 1 und 2). Hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 und der direkten Bundessteuer 2019 wies sie die Rechtsmittel ab (Dispositivziffern 3 und 4).



### **B.**

#### **B.a.**

Gegen diesen Entscheid erhoben A.\_\_\_ und B.\_\_\_ mit Eingabe vom 8. April 2023 Beschwerde mit dem Antrag, der Entscheid sei aufzuheben und der Beschwerdegegner (Kantonales Steueramt) sowie die Beschwerdebeteiligte (Eidgenössische Steuerverwaltung) seien zu verpflichten, die in den Steuererklärungen 2018 und 2019 geltend gemachten Abzüge für Unterhalts- und Verwaltungskosten von CHF 2'552 (2018) bzw. CHF 2'606 (2019) sowie übrige Abzüge (Rechtskosten) von CHF 16'191 (2018) bzw. CHF 9'550 (2019) zu gewähren und entsprechend zu veranlagern (act. G 1).

#### **B.b.**

Im Schreiben vom 8. Mai 2023 teilte die Vorinstanz den Verzicht auf eine Vernehmlassung/Stellungnahme mit (act. G 7). Nachdem die Beschwerdeführenden die ihnen eingeschrieben zugestellte Sendung (Schreiben vom 10. Mai 2023 mit der Aufforderung, die Beschwerdebeilage 4 nachzureichen; act. G 10) auf der Poststelle nicht abgeholt hatten, wurde ihnen diese am 25. Mai 2023 erneut mit A-Post zugestellt mit dem Hinweis, dass eingeschriebene Sendungen am siebten Tag nach erfolglosem Zustellungsversuch als zugestellt zu betrachten sind, sofern sie nicht innert der siebentägigen Abholfrist am Postschalter abgeholt werden (Art. 30 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, in Verbindung mit Art. 138 Abs. 3 lit. a der Schweizerischen Zivilprozessordnung, SR 272; act. G 12). Am 31. Mai 2023 gab der Beschwerdegegner den Verzicht auf eine Vernehmlassung bekannt mit dem Antrag, die Beschwerde sei abzuweisen (act. G 13). Die Beschwerdebeteiligte verzichtete stillschweigend auf eine Stellungnahme (act. G 10).

#### **B.c.**

Mit Schreiben vom 8. Juni 2023 wurden die Beschwerdeführenden erneut ersucht, die Beschwerdebeilage 4 nachzureichen (act. G 14). Die hierfür angesetzte Frist lief unbenützt ab.

#### **B.d.**

Auf die Vorbringen in den Eingaben dieses Verfahrens wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.



### Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

#### 1.

Die streitigen Einkommenssteuerveranlagungen fallen unter die harmonisierte Steuergesetzgebung (vgl. insbesondere Art. 7 ff. des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, StHG). Die Vorinstanz erledigte deshalb den Rekurs betreffend Kantons- und Gemeindesteuern einerseits und die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer andererseits zu Recht im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern; unter diesen Umständen durften auch die Beschwerdeführenden die Beschwerden in einer gemeinsamen Rechtsschrift erheben (BGE 135 II 260 E. 1.3.1). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Urteil entscheidet (vgl. statt vieler BGer 2C\_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014; VerwGE B 2014/222 und 223 vom 25. Februar 2016 E. 1).

Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 145 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG). Die Beschwerdeführenden sind zur Beschwerde legitimiert, und ihre Eingabe vom 8. April 2023 (act. G 1) entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

Die Kognition des Verwaltungsgerichts ist auf Rechtsverletzungen beschränkt; die beschwerdeführende Person kann sich sodann auch darauf berufen, die angefochtene Verfügung oder der angefochtene Entscheid beruhe auf einem unrichtig oder unvollständig festgestellten Sachverhalt (Art. 61 VRP). Das Verwaltungsgericht entscheidet, ohne an die Begehren der Beteiligten gebunden zu sein (Art. 196 Abs. 2 StG).

#### 2.

Streitig ist, ob die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid zu Recht die Einspracheentscheide des Beschwerdegegners vom 4. Februar 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer bestätigte, worin für das Veranlagungsjahr 2019 sowohl die von den Beschwerdeführenden geltend gemachten Heiz-Contracting-Kosten als auch die Rechtskosten nicht zum Abzug zugelassen worden waren. Streitig ist im Weiteren, ob die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid



betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2018 die von den Beschwerdeführenden geltend gemachten Heiz-Contracting-Kosten nicht und die Rechtskosten nur zum Teil (d.h. bezüglich der Kosten der arbeitsrechtlichen Auseinandersetzung von CHF 1'734.80) zum Abzug zuliess. Die rechtlichen Ausführungen der Vorinstanz zur Abzugsfähigkeit von Liegenschaftsunterhaltskosten gemäss Art. 44 Abs. 2 StG bzw. Art. 32 Abs. 2 DBG und zum Akzessionsprinzip gemäss Art. 642 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (SR 210, ZGB; vgl. act. G 2 E. 3a/bb, betreffend Heiz-Contracting-Kosten) sowie zu den Aufwendungen zur Erzielung der Einkünfte und zu den allgemeinen Abzügen gemäss Art. 36 Abs. 1 StG und Art. 25 DBG (act. G 2 E. 3b/bb, betreffend "Rechtskosten") sind korrekt, weshalb - anstelle von Wiederholungen - darauf verwiesen werden kann.

### 3. Kosten Heiz-Contracting

#### 3.1.

Nach den unbestrittenen Darlegungen der Vorinstanz fallen für den Hauseigentümer beim Wärme-Contracting für die Leistungen des Contractors eine fixe Grundpauschale sowie variable Energiekosten an. Hinzu kommen Wartungs- und Unterhaltskosten mit einem fixen und einem variablen Teil. Der Contractor übernimmt die Erstellung und den Betrieb der Anlage und trägt das Projektrisiko der Finanzierung (act. G 2 S. 6 m.H. auf AEW Energie AG, Wärme-Contracting, [www.aew.ch](http://www.aew.ch)). Im Contracting-Vertrag vom September 2009 zwischen der AEW Energie AG und der Stockwerkeigentümergeinschaft C.\_\_ II, Z.\_\_ (nachstehend: STWEG), welcher auch die Beschwerdeführenden angehören, wurde vereinbart, dass die AEW AG in der Überbauung C.\_\_ die Wärmeversorgungsanlage mit einer Erdsonden-Wärmepumpe erstellt und betreibt sowie die fünf MFH mit Heizungs- und Brauchwasserwärme beliefert. Gemäss Vertrag stehen die Wärmeerzeugungsanlage sowie die Mess- und Regelkomponenten der Hausübergabestationen *während der Vertragsdauer von 30 Jahren im Eigentum und Verantwortungsbereich* des Contractors. Die Grundpauschale wurde als Jahrespauschale zur Abdeckung der Finanzierungskosten mit anteilmässiger Rechnungstellung vereinbart. Der Contractor ist gemäss Vertrag verpflichtet, die Wärmeversorgungsanlage nach dem Stand der Technik und den geltenden Gesetzen/Regeln zu betreiben und durch geeignete Instandhaltungsmassnahmen stets betriebsbereit zu halten (act. G 8/7/Is Beilage). Die Vorinstanz leitete aus den erwähnten vertraglichen Regelungen ab, dass die STWEG zum einen (aufgrund des Vertrags) tiefere Investitions- und Finanzierungskosten zu tragen habe und zum anderen nicht für den Unterhalt der Heizungsanlage zuständig sei. Die Heizungsanlage sei nicht derart mit dem Gebäude verbunden, dass deren



Entfernung die Zerstörung, Beschädigung oder Veränderung der Baute zur Folge habe. Andernfalls wäre es nicht möglich, eine Heizungsanlage bzw. einzelne Komponenten zu ersetzen. Da das Akzessionsprinzip gemäss Art. 642 Abs. 1 ZGB somit nicht zur Anwendung gelange, hätten die Beschwerdeführenden kein Miteigentum an der Heizungsanlage. Diese befinde sich im zivilrechtlichen Eigentum des Contractors. Davon sei offenbar auch die Immobilienverwalterin ausgegangen, als sie den Beschwerdeführenden in den streitigen Jahren die "Aufstellung über effektive Unterhalts- und Verwaltungskosten zur Steuererklärung" zugestellt habe, worin anteilmässige Heizkosten, Wasserkosten, Betriebskosten und Kosten für den Erneuerungsfonds aufgeführt würden, nicht aber die Contracting-Kosten von CHF 2'551.85 (2018) und CHF 2'606.35 (2019). Befinde sich die Heizungsanlage nicht im zivilrechtlichen Eigentum der STWEG, könnten deren Mitglieder auch keine Steuerabzüge für werterhaltende Investitionen oder den Unterhalt geltend machen. Der Beschwerdegegner habe die Kosten für das Wärme-Contracting in den beiden streitigen Jahren zu Recht nicht zum Abzug zugelassen (act. G 2 S. 6 f. und S. 10).

### 3.2.

Die Beschwerdeführenden legen dar, die Wohnung in der STWEG werde von ihnen seit 2010 selbst bewohnt. Im Grunddienstbarkeitsvertrag vom 14. September 2015 sei vereinbart worden, dass der Unterhalt und die Erneuerung der gemeinsamen Heizungsanlage von den Parteien im Verhältnis der beheizten Fläche getragen würden. Die Behauptung (im vorinstanzlichen Entscheid), dass die STWEG tiefere Investitions- und Finanzkosten zu tragen habe, stimme nicht mit den tatsächlichen Gegebenheiten überein. Sie hätten die Wohnung mit Heizung gekauft und hätten daher keinen Preisvorteil. Das Grundstück Nr. 001 (Bestand einer gemeinsamen Heizungsanlage) sei als eigenes Gebäude zu sehen, welches mit der Heizungsanlage eine neue Einheit bilde. Die Heizungsanlage sei derart mit den Gebäuden verbunden, dass die Entfernung, Zerstörung, Beschädigung und Veränderung durchaus Folgen für die Baute des Grundstücks Nr. 001 habe. Werde auf einem Grundstück eine Heizungsanlage erstellt, so gehöre diese den Grundeigentümern (sogenannter Einbau; Art. 671 Abs. 1 ZGB). Dies gelte auch dann, wenn das Material, mit dem die Baute erstellt werde, ursprünglich einem anderen gehört habe. Keine Rolle spiele auch, dass die Baute nicht von den Grundeigentümern, sondern vom Materialeigentümer erstellt worden sei. Die Beschwerdeführenden und die weiteren Miteigentümer der STWEG seien zivilrechtliche Eigentümer der Heizungsanlage. Ohne Zerstörung könne sie nicht vom Grundstück entfernt werden. Da die Heizungsanlage auf Grund und Boden stehe und fest mit dem Gebäude verbunden sei, sei sie keine Fahrnisbaute. Eine alleinige, einseitige Pflicht zur Überbindung von Eigentumsansprüchen aus dem Contracting-



Vertrag genüge nicht, wenn diese nicht im Grundbuch oder mit Baurecht umgesetzt würden. Im Grunddienstbarkeitsvertrag würden die Beschwerdeführenden als Miteigentümer zu 34/1000 erwähnt. Die Abzüge seien deshalb zu gewähren (act. G 1 S. 2-4 und S. 7).

### 3.3.

Bei Grundstücken im Miteigentum sind die Unterhaltskosten beim einzelnen Miteigentümer nach der jeweiligen *Eigentumsquote* gemäss Grundbuch abzugsfähig (vgl. Lissi/Dini, in: Zweifel/Beusch Hrsg., Kommentar DBG, 4. Aufl. 2022, N 17 zu Art. 32 DBG). Das zivilrechtliche Eigentum der STWEG an der in Frage stehenden Heizungsanlage bildet unbestritten Voraussetzung dafür, dass die Mitglieder der STWEG - und damit auch die Beschwerdeführenden - Steuerabzüge für Unterhalt und werterhaltende Investitionen (Art. 44 Abs. 2 StG; Art. 32 Abs. 2 DBG) geltend machen können. Das Eigentum des Contractors an der Anlage wurde wie erwähnt vertraglich explizit festgehalten (act. G 8/7 Is Beilage). Entgegen der offenbaren Auffassung der Beschwerdeführenden sieht der Vertrag nicht lediglich eine "Pflicht zu Überbindung von Eigentumsansprüchen" aus dem Vertrag vor (act. G 1 S. 4 unten); vielmehr behält sich der Contractor das Eigentum an der Anlage während der gesamten Vertragsdauer vertraglich explizit vor. Der Grunddienstbarkeitsvertrag vom 14. September 2015, welcher den Bestand einer gemeinsamen Heizungsanlage und eines Durchleitungsrechts sowie die Kostentragung betreffend Unterhalt und Erneuerung der gemeinsamen Heizungsanlage regelt (act. G 3/2), vermag an der erwähnten Eigentümerstellung nichts zu ändern. Insbesondere vermag er nicht zu belegen, dass die Heizungsanlage ein Gebäude bzw. einen Gebäudebestandteil bildet. Damit eine Sache als Bestandteil einer zusammengesetzten Sache gilt, muss zwischen ihr und der Hauptsache eine *dauerhafte äussere und innere Verbindung* bestehen, die sich nicht auflösen lässt, ohne die Hauptsache zu beeinträchtigen oder zu verändern (vgl. R. Arnet, in: Breitschmid/Jungo, Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Sachenrecht, 3. Aufl. 2016, N 4-7 zu Art. 642 ZGB). Bei der Würdigung der *inneren Verbindung* einer Sache mit einem Gebäude und ihrer Dauer sind die für Dritte erkennbaren Absichten der Parteien massgebend (vgl. R. Arnet, in: Breitschmid/Jungo, a.a.O., N 7 zu Art. 642 ZGB). Indem gemäss Vertrag der Contractor während der ganzen Vertragsdauer Eigentümer der Heizungsanlage bleibt, fehlt es an einer auf Dauer gewollten inneren Verbindung im erwähnten Sinn zwischen Heizungsanlage und den durch sie beheizten Gebäuden. Eine Beeinträchtigung oder Veränderung der *Hauptsache* (Gebäude) ergäbe sich bei Abtrennung der Heizungsanlage vom Gebäude schon deshalb nicht, weil ein Ausbau einer alten Anlage mit anschliessendem Einbau einer neuen Anlage das Gebäude selbst nicht beeinträchtigt und auch nicht verändert.



Eine Veränderung im erwähnten Sinn läge nur dann vor, wenn die Hauptsache (Gebäude) nach der Trennung nicht mehr zu derselben Kategorie von Sachen gehört (vgl. R. Arnet, in: Breitschmid/Jungo, a.a.O., N 4 zu Art. 642 ZGB), was vorliegend augenscheinlich nicht der Fall ist. Hinsichtlich des Einwands der Beschwerdeführenden, dass sie die Wohnung im Jahr 2010 mit der damals bestehenden Heizung gekauft hätten (act. G 1 S. 2 unten), ist festzuhalten, dass sich die vorinstanzliche Feststellung von tieferen Heizungsinvestitionskosten auf die Situation *nach* Inbetriebnahme der aufgrund des Contracting-Vertrags erstellten Heizung bezieht und nicht auf die Gegebenheiten im Jahr 2010 bei Erwerb der Wohnung durch die Beschwerdeführenden. Im Weiteren betrifft die Erwähnung des Miteigentumsanteils der Beschwerdeführenden im Grunddienstbarkeitsvertrag entgegen ihrer offenbaren Auffassung (act. G 1 S. 7) die im Vertrag erwähnten Grundstücke, nicht jedoch die gemeinsame Heizungsanlage. Schliesslich ist hinsichtlich des Einwands, wonach die Heizungsanlage den Grundeigentümern gehöre, wenn sie auf ihrem Grundstück erstellt werde (sogenannter Einbau; Art. 671 Abs. 1 ZGB; act. G 1 S. 3), festzuhalten, dass es sich bei den Art. 671-673 ZGB um dispositives Recht handelt (vgl. T. Göksu, in: Breitschmid/Jungo a.a.O., N 4 zu Art. 671 ZGB). Eine anderslautende vertragliche Vereinbarung, wie sie auch vorliegend mit Bezug auf das Eigentum an der Heizanlage besteht, bleibt vorbehalten (Rey/Strebel, in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch II, 7. Aufl. 2023, N 6 zu Art. 671 ZGB). Insgesamt lässt sich somit der angefochtene Entscheid mit Bezug auf die fehlende steuerliche Abzugsfähigkeit der Heiz-Contracting-Kosten nicht beanstanden.

#### 4. Rechtskosten

##### 4.1.

Hinsichtlich der von den Beschwerdeführenden geltend gemachten "Rechtskosten" von CHF 16'191 (2018) und CHF 9'550 (2019) ist festzuhalten, dass nach der Rechtsprechung Prozesskosten zur Durchsetzung streitiger Lohnforderungen oder Haftungsfolgen aus der Realisierung von Berufsrisiken (soweit zur Einkommenserzielung nützlich und im Rahmen des Üblichen liegend) als *Gewinnungskosten* gelten, soweit zwischen den geltend gemachten Aufwendungen und der Einkommenserzielung ein genügend enger Zusammenhang besteht. Dabei genügt es nach der Praxis, dass die Kosten *wesentlich durch die Erzielung von Einkommen verursacht bzw. veranlasst* worden sind (vgl. BGer 2C\_382/2021 vom 23. September 2022 E. 6.3 m.H.; BGer 2C\_266/2008 vom 16. Dezember 2008 E. 5.3). Aus dem Periodizitätsprinzip folgt sodann, dass Einkommen und Gewinnungskosten grundsätzlich in derjenigen Periode zu berücksichtigen sind, in der sie angefallen sind.



Aus diesem Grund können im Vorjahr angefallene Kosten im Steuerjahr (mit Blick auf die Zuordnung des Abflusses dieser Aufwendungen zu diesem Steuerjahr) nicht abgezogen werden (BGer 2C\_534/2018 vom 27. September 2019 E. 3.5 m.H.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, N 4 zu Art. 41 DBG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2013, II. N 64). Gewinnungskosten gelten mithin im Zeitpunkt der entsprechenden Rechnungstellung/Zahlung als abgeflossen.

### 4.2.

Vorliegend ergibt sich aus den Akten, dass der Beschwerdeführer im Dezember 2017 von seiner Arbeitgeberin fristlos entlassen worden war und er in diesem Zusammenhang eine Rechtsvertretung beizog (act. G 8/3 Beilagen 5 und 6; act. G 3 Beilagen 6 f.). Die Vorinstanz hielt diesbezüglich im angefochtenen Entscheid fest, die Bemühungen der Rechtsvertretung und die damit zusammenhängenden Kosten seien durch die Entlassung veranlasst gewesen und seien für die Erzielung des Einkommens nicht zum vornherein unnützlich. In zeitlicher Hinsicht sei nicht vorausgesetzt, dass im selben Jahr ein entsprechendes Einkommen erzielt werde. Ein solcher Abzug sei auch dann zugelassen, wenn die anwaltliche Unterstützung nur zu einer geringen Erhöhung des Einkommens führe oder die Einkünfte (vorübergehend) gänzlich fehlen würden. Vorliegend seien die im Jahr 2018 angefallenen Rechtskosten zum Abzug zuzulassen, soweit sie die arbeitsrechtliche Auseinandersetzung betroffen hätten (CHF 1'334.80 + CHF 400 = CHF 1'734.80). Der am 22. August 2018 geleistete Kostenvorschuss von CHF 7'400 sei davon ausgenommen, da er lediglich einen vom Kreisgericht geforderten vorweggenommenen Aufwandsersatz bilde, der bei einer Gutheissung zurückerstattet werde. Ebenfalls nicht zu berücksichtigen sei das Anwaltshonorar in Sachen "Strafverfahren" von CHF 6'244.25, da es keinen Gewinnungskostencharakter aufweise. Es sei dabei vielmehr um eine von Stiftungsräten eingereichte Strafanzeige gegangen. Sodann würden auch die im Jahr 2018 deklarierten Betreuungskosten von CHF 813.20 (4 x CHF 203.30) nicht als Gewinnungskosten gelten, da sie Schadenersatzforderungen wegen Ehrverletzung, übler Nachrede und Verleumdung betroffen hätten. Die im Jahr 2019 geltend gemachten Anwaltskosten und Spesen sowie Kosten der F. von CHF 5'550 seien nicht belegt und daher bei den Abzügen nicht zu berücksichtigen. Der Beweis für steuermindernde Tatsachen obliege grundsätzlich den Beschwerdeführenden. Der von ihnen eingereichte Leistungsauszug der Rechtsanwältin umfasse den Zeitraum vom 19. Juli 2018 bis 26. Juni 2020. Die Kosten seien den Beschwerdeführenden soweit ersichtlich am 27. September 2020 in Rechnung gestellt und demnach nicht in den streitigen Steuerperioden beglichen worden. Die beiden Rechnungen von je CHF 2'000 hätten Kostenvorschüsse betroffen,



welche nicht abgezogen werden könnten. Somit ergebe sich im Jahr 2018 der erwähnte Abzug von CHF 1'734.80. Der Rekurs betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018 und die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer 2018 seien daher teilweise gutzuheissen. Der Rekurs betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019 und die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer 2019 seien abzuweisen (act. G 2 S. 9 f.).

### 4.3.

Die Beschwerdeführenden halten fest, der Beschwerdeführer sei zum Opfer von politischen Machenschaften zwischen dem Stiftungsrat, den Vertretern der Stadt St. Gallen (Stiftung für Arbeit) und der I. AG geworden. In der Öffentlichkeit seien über das St. Galler Tagblatt Unwahrheiten über den Beschwerdeführer verbreitet worden, was seinem Ruf als Treuhänder sehr geschadet habe. Er sei von Nachbarn, Arbeitskollegen und Freunden gemieden worden. Gegen diese Aktivitäten sei er mit einer Betreibung (Schadenersatz) und einer Klage wegen Ehrverletzung und übler Nachrede etc. vorgegangen (act. G 3/4). Er habe sogar gegen eine unkorrekte, verleumderische Strafanzeige der Stiftungsräte ankämpfen müssen, welche mit einer Grundbuchsperrung im Frühjahr 2018 geendet habe. Mit Hilfe seiner Anwältin sei die Grundbuchsperrung mit Entscheid der Anklagekammer vom 12. Juli 2018 aufgehoben worden. Das Strafverfahren sei mit Verfügung vom 27. Juli 2020 eingestellt worden. Die Rechnung über CHF 6'244.25 betreffe die Strafanzeige der Stiftung Business House gegen den Beschwerdeführer und habe mit der Strafanzeige des Beschwerdeführers gegen die Stiftungsräte nichts zu tun (act. G 3/5). Infolge der unkorrekten fristlosen Kündigung habe er die Forderung aus Arbeitsrecht beim Kreisgericht geltend gemacht (act. 3/6, 3/7). Am 5. März 2019 habe er Strafanzeige wegen betrügerischem Konkurs etc. gegen die Stiftungsräte (Stiftung Business House) eingereicht. Gegen die Einstellungsverfügung der Staatsanwaltschaft vom 27. Juli 2020 habe er Beschwerde eingereicht, welche von der Anklagekammer am 22. November 2020 gutgeheissen worden sei (act. G 1 S. 5 f.). Er habe sich gegen Verleumdungen und das ungerechtfertigte Handeln des Staates wehren müssen, damit er je wieder eine Chance auf dem Arbeitsmarkt habe. Dabei handle es sich um Aufwendungen mit Gewinnungskostencharakter. Am 30. Juli 2021 sei die Forderung aus Arbeitsrecht im Kollokationsplan bestätigt worden; dieser sei in Rechtskraft erwachsen (act. G 3 Beilage 11). Auch das sistierte Verfahren vor dem Kreisgericht (arbeitsrechtliche Klage) sei durch keinen Gläubiger weitergeführt worden, weshalb auch diese Forderung rechtskräftig sei. Einzig für einen Betrag von CHF 1'197.60 sei von einem Stiftungsrat Kollokationsklage eingereicht worden. Auch hier habe der Beschwerdeführer wieder Rechtsanwälte engagieren müssen. Da die Anwaltskosten Gewinnungskostencharakter



hätten, müssten für 2018 CHF 16'191 und für 2019 CHF 9'550 zum Steuerabzug zugelassen werden (act. G 1 S. 8-11).

#### 4.4.

##### 4.4.1.

Der vom Beschwerdeführer für 2018 geltend gemachte Abzug von insgesamt CHF 16'192.25 setzt sich aus einem Kostenvorschuss betreffend Forderung aus Arbeitsrecht (CHF 7'400), je einem Anwaltshonorar in Sachen "Strafverfahren" (CHF 6'244.25) und in Sachen "Arbeitsrecht" (CHF 1'334.80), einer Schlichtungsgebühr "Arbeitsrecht" (CHF 400) sowie aus Betreuungskosten von CHF 813.20 (4 x CHF 203.30) betreffend Schadenersatz, Ehrverletzung, üble Nachrede und Verleumdung zusammen (act. G 2 S. 7). Unbestritten blieb, dass die im Jahr 2018 angefallenen Rechtskosten zum Abzug zuzulassen sind, soweit sie die *arbeitsrechtliche Auseinandersetzung* betrafen (CHF 1'334.80 + CHF 400 = CHF 1'734.80; act. G 3 Beilage 6 f.).

Wie dargelegt setzt die Abzugsfähigkeit als Gewinnungskosten voraus, dass die Kosten zur Einkommenserzielung nützlich bzw. *wesentlich durch die Erzielung von Einkommen verursacht bzw. veranlasst* worden sind (vorstehende E. 4.1). Gemäss der im Steuerrecht geltenden Beweislastverteilung trägt die Steuerbehörde die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder mehren, die steuerpflichtige Person für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (Zigerlig/Oertli/Hofmann a.a.O., VI. N 15, VII. N 23). Zu Recht geht die Vorinstanz davon aus, dass der am 22. August 2018 geleistete Kostenvorschuss von CHF 7'400 keinen Gewinnungskostenabzug begründet, da er lediglich eine vom Kreisgericht geforderte Vorauszahlung darstellt, welche im Fall der Gutheissung des Rechtsmittels zurückerstattet wird (StE 2021 B2/Nr. 80 E. 5.3). Das Anwaltshonorar in Sachen "Strafverfahren" von CHF 6'244.25 (act. G 3 Beilage 5) betrifft eine von Stiftungsräten der Stiftung Business House eingereichte Strafanzeige gegen den Beschwerdeführer (act. G 8/1 Ziffer 5B S. 3). Das Strafverfahren wurde nach Angaben des Beschwerdeführers mit Verfügung der Staatsanwaltschaft vom 27. Juli 2020 eingestellt (act. G 1 S. 5). Diese Verfügung oder weitere Unterlagen des Strafverfahrens finden sich nicht bei den Akten. Auch ist diesbezüglich eine wesentliche Verursachung/Veranlassung der Rechtsvertretungskosten durch die Einkommenserzielung oder eine Nützlichkeit der Aufwände zur Einkommenserzielung (vgl. vorstehende E. 4.1) nicht ersichtlich bzw. nicht nachgewiesen. Die Folgen dieser Beweislosigkeit haben die Beschwerdeführenden zu tragen.



Hinsichtlich der für 2018 deklarierten Betreuungskosten von CHF 813.20 (4 x CHF 203.30; act. G 8/1 Ziffer 5; G 8/3/3) betreffend Schadenersatzforderungen wegen Ehrverletzung, übler Nachrede und Verleumdung hält der Beschwerdeführer fest, er habe sich gegen die Verleumdungen und das ungerechtfertigte Handeln des Staates und deren Vertretern wehren müssen, damit er je wieder eine Chance für eine Erwerbstätigkeit auf dem Arbeitsmarkt habe. Damit er wieder Einkommen erzielen könne, sei seine Rehabilitierung in der Öffentlichkeit notwendig. Dies könne nur mit einer Aufarbeitung der Ereignisse rund um die Stiftung Business House und die I. AG geschehen. Hierfür habe er juristischen Beistand benötigt, wodurch Kosten angefallen seien (act. G 1 S. 8). Die in der Beschwerde angeführte Aktenbeilage "Vier Betreibungen gegen die amtierenden Stiftungsräte" (act. G 3 Beilage 4) reichte der Beschwerdeführer zwar auch nach der Zweitzustellung der entsprechenden Aufforderung nicht nach (vgl. act. G 10 f. und 14). Indes findet sie sich bei den von der Vorinstanz eingereichten Unterlagen (act. G 8/3 Beilage 3). Diesbezüglich ist festzuhalten, dass auch hier eine wesentliche Verursachung/Veranlassung der Kosten für die Betreibungen von Schadenersatzforderungen wegen Ehrverletzung, übler Nachrede und Verleumdung durch die Einkommenserzielung des Beschwerdeführers bei der Stiftung Business House oder eine Nützlichkeit der Kosten zur Einkommenserzielung nicht zureichend dargetan ist. Die Begründung hinsichtlich der Chancen für eine Erwerbstätigkeit resp. Rehabilitierung in der Öffentlichkeit ist zu wage und zu allgemein gehalten, um damit einen entsprechenden Kostenabzug begründen zu können. Die daraus resultierende Beweislosigkeit geht zulasten der Beschwerdeführenden.

#### 4.4.2.

Gemäss unbestritten gebliebenen Darlegungen im angefochtenen Entscheid setzt sich der für 2019 geltend gemachte Abzug von CHF 9'550 zusammen aus Sicherheitsleistungen/Kautionen/Beweiskostenvorschüssen an die Anklagekammer von CHF 4'000 (2 x CHF 2'000), aus "F. KK NBU Tätigkeit berufliche Integration IV" von CHF 1'050, "Fahrspesen/Verpflegung Rechtsanwalt in Zürich" von CHF 2'000 und "Bächtold Rahel Kosten Anwalt" von CHF 2'500 (act. G 2 S. 7). Die Beschwerdeführenden halten hierzu fest, aus der Taggeldversicherung (Zürich Versicherungen) der Stiftung Business House seien ein Erwerbsersatz von CHF 35'176 und zusätzlich ein IV-Taggeld von CHF 46'141.80, insgesamt CHF 81'317.80, geflossen. Für die Anmeldung der Taggeldleistungen und für die Meldung des korrekten versicherten Verdienstes habe die Anwältin des Beschwerdeführers juristisch



## St.Galler Gerichte

kämpfen müssen. Die Forderungen aus Arbeitsrecht beim Kreisgericht hätten einen Beweis für die Höhe des versicherten Verdienstes gebildet. Hätte er sich nicht juristisch gegen die Machenschaften und verleumderischen Tätigkeiten des Stiftungsrats gewehrt, wäre es zur Kürzungen/Einstellungen der Taggeldzahlungen infolge Eigenverschuldens gekommen. Nur durch die bewiesene Unschuld des Beschwerdeführers hätten die Taggeldleistungen von CHF 81'317.80 fliessen können. Deshalb seien die Rechtskosten von CHF 8'500 zum Abzug zuzulassen. In den Kosten von CHF 8'500 seien keine Aufwendungen von Juristen oder Gebühren enthalten, die das Thema "Stiftung Business House und Doppelbuchungen" betreffen würden (act. G 1 S. 9 f.).

Die für 2019 als Steuerabzüge geltend gemachten Anwaltskosten und Spesen von CHF 4'500 begründen die Beschwerdeführenden sinngemäss mit Hinweis auf die beim Kreisgericht eingeklagten Forderungen aus Arbeitsrecht sowie ihre Massnahmen gegen die Machenschaften und verleumderischen Tätigkeiten des Stiftungsrats (act. G 1 S. 9). Dem von ihnen eingereichten Leistungsauszug/Faktura vom 27. September 2020 der Rechtsanwältin (act. G 3 Beilage 14) ist zu entnehmen, dass er das Dossier Arbeitsrecht betrifft, was grundsätzlich auf eine Abzugsfähigkeit der Kosten hindeutet (vgl. vorstehende E. 4.4.1 erster Absatz am Schluss). Jedoch tangiert der Leistungsauszug den Zeitraum vom 19. Juli 2018 bis 26. Juni 2020, und es blieb diesbezüglich unbestritten, dass die Faktura vom 27. September 2020 nicht in der Steuerperiode 2019 bzw. 2018 beglichen wurde (vgl. E. 4.1 zum Periodizitätsprinzip und act. G 2 S. 10). Von daher fällt ein Steuerabzug in den streitigen Perioden ausser Betracht; er wäre gegebenenfalls für die Steuerperiode 2020 geltend zu machen. Im Weiteren blieb die zutreffende Feststellung im angefochtenen Entscheid unbestritten, dass die Sicherheitsleistungen/Kautionen/Beweiskostenvorschüsse an die Anklagekammer von CHF 4'000 (act. G 3/14) nicht abziehbare Kostenvorschüsse betrafen (act. G 2 S. 10; StE 2021 Nr. 80 E. 5.3).

Zum Betrag von CHF 1'050 halten die Beschwerdeführenden fest, es handle sich um den vom Beschwerdeführer übernommenen Anteil der Prämie der F.\_\_\_\_ Unfallversicherung (act. G 3 Beilage 13). 2019 habe er an beruflichen Eingliederungsmassnahmen teilgenommen, wofür ein IV-Taggeld ausgerichtet worden sei. Gegen Erwerbsausfall aus Unfall sei er nicht versichert gewesen und habe auf eigene Kosten eine Unfallversicherung für die beruflichen Massnahmen abschliessen müssen (act. G 1 S. 10). In Betracht fällt diesbezüglich grundsätzlich ein Abzug nach Art. 45 Abs. 1 lit. g StG (Zigerlig/Oertli/Hofmann a.a.O., II. N 631.; StB 45 Nr. 6), zumal



es um Prämien für eine freiwillige kollektive Unfallversicherung geht (vgl. act. G 3 Beilage 13). Nach Art. 45 Abs. 1 lit. g StG werden von den Einkünften abgezogen unter anderem die Prämien für die Krankenversicherung und die nicht unter Art. 45 Abs. 1 lit. f StG fallende (obligatorische) Unfallversicherung sowie die Zinsen von Sparkapitalien des Steuerpflichtigen und der von ihm unterhaltenen Personen, bis zum Gesamtbetrag von CHF 6'400 für gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten. Nachdem die Beschwerdeführenden für 2019 bereits Krankenversicherungsprämien von CHF 13'682 deklarierten (act. G 9/7 I ak), fällt ein zusätzlicher Abzug unter Art. 45 Abs. 1 lit. g StG zufolge Überschreitung des Gesamtbetrags im Sinn dieser Bestimmung im Ergebnis ausser Betracht.

### 4.4.3.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es für die Steuerperiode 2018 beim erwähnten Abzug von CHF 1'734.80 bleibt. Betreffend die Steuerperiode 2019 ergeben sich ebenfalls keine zusätzlichen Abzüge. Der angefochtene Entscheid lässt sich dementsprechend nicht beanstanden.

## 5.

### 5.1.

Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ist die Beschwerde sowohl hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 2018 und 2019 als auch der direkten Bundessteuer 2018 und 2019 abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind die amtlichen Kosten der beiden Beschwerdeverfahren von den Beschwerdeführenden zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP, Art. 144 Abs. 1 und 145 Abs. 2 DBG). Eine Entscheidegebühr von insgesamt CHF 2'000 (B 2023/71: CHF 1'500; B 2023/72: CHF 500) ist angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der von den Beschwerdeführenden geleistete Kostenvorschuss von insgesamt CHF 3'000 wird angerechnet und der verbleibende Betrag von CHF 1'000 an sie zurückerstattet.

### 5.2.

Bei diesem Verfahrensausgang besteht kein Anspruch der Beschwerdeführenden auf die Entschädigung ausseramtlicher Kosten (Art. 98 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 98<sup>bis</sup> VRP). Vorinstanz, Beschwerdegegner und Beschwerdebeteiligte haben keinen Anspruch auf ausseramtliche Entschädigung (Art. 98 Abs. 1 VRP in Verbindung mit Art. 98<sup>bis</sup> VRP; Linder, in: Rizvi/Schindler/Cavelti [Hrsg.], Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, Praxiskommentar, N 20 zu Art. 98<sup>bis</sup> VRP); sie stellten auch keinen Antrag.



### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:**

**1.**

Die Beschwerdeverfahren B 2023/71 und 2023/72 werden vereinigt.

**2.**

Die Beschwerde betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018 und 2019 wird abgewiesen.

**3.**

Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer 2018 und 2019 wird abgewiesen.

**4.**

Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 2'000 (B 2023/71: CHF 1'500; B 2023/72: CHF 500) bezahlen die Beschwerdeführenden. Der von den ihnen geleistete Kostenvorschuss von insgesamt CHF 3'000 wird angerechnet und der verbleibende Betrag von CHF 1'000 an sie zurückerstattet.