

## **Berufskosten**

### **Prozesskosten aufgrund eines Strafverfahrens**

#### **Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2008-032 vom 23. April 2009**

*Anwalts- und Verfahrenskosten aufgrund einer gerichtlichen Auseinandersetzung mit dem Arbeitgeber sind als Gewinnungskosten abziehbar, wenn der Prozess der Sicherung oder Durchsetzung von Einkommensansprüchen dient und in einem engen Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit steht. Bei grobfahrlässig oder vorsätzlich begangenen Straftaten am Arbeitsplatz – im vorliegenden Fall Ehrverletzungsdelikte – fehlt ein solcher Zusammenhang, weshalb die Prozesskosten für das Strafverfahren keine abziehbaren Gewinnungskosten bilden.*

#### *Sachverhalt:*

A. Die Rekurrenten, P. und H. X., deklarierten in ihrer Steuererklärung pro 2005 ein steuerbares Einkommen in Höhe von Fr. 48'116.00.

Die Steuerverwaltung setzte unter «Übrige Einkünfte» Fr. 31'000.00 ein, da die Rekurrentin am 11. Januar 2005 von der X. Holding AG, der Rechtsnachfolgerin der X. AG, eine Nachzahlung in Höhe von Fr. 52'000.00 erhalten habe, von welchen Anwaltskosten in Höhe von Fr. 21'000.00 als Gewinnungskosten abzuziehen seien. Hintergrund war folgender: Die Rekurrentin arbeitete bei der X. AG als Buchhalterin. Im Oktober 1999 kam es zu einem verbalen Schlagabtausch mit dem Geschäftsführer. Gegenüber der Rekurrentin wurde eine fristlose Kündigung ausgesprochen. In der Folge wurde die Rekurrentin von der Strafgerichtspräsidentin Basel-Stadt mit Urteil vom 22. August 2000 der mehrfachen üblen Nachrede und Beschimpfung schuldig erklärt. Mit Urteil vom 30. Mai 2001 hat das Appellationsgericht des Kantons Basel-Stadt das erstinstanzliche Urteil bestätigt. Hingegen wurde die fristlose Entlassung der Rekurrentin vom Zivilgericht Basel-Stadt mit Urteil vom 22. Oktober 2003 als ungerechtfertigt qualifiziert. Aufgrund eines Vergleichs vom 11. Januar 2005 erhielt die Rekurrentin von der X. Holding AG eine Nachzahlung in Höhe von Fr. 52'000.00.

In der Folge hat die Steuerverwaltung mit Veranlagungsverfügung vom 11. Oktober 2007 das steuerbare Einkommen der Rekurrenten auf Fr. 79'519.00 festgesetzt.

B. Mit Eingabe vom 18. Oktober 2007 erhoben die Rekurrenten Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung vom 11. Oktober 2007. Innerhalb der gewährten Fristerstreckung reichte die T. AG namens und auftrags der Rekurrenten die Einsprachebegründung am 14. November 2007 ein. Die Rekurrenten beantragten darin,

es seien von der Nachzahlung in Höhe von Fr. 52'000.00 für Anwalts- und Gerichtskosten im Zusammenhang mit den Straf- und Zivilverfahren der Rekurrentin Fr. 33'366.50 als Gewinnungskosten zum Abzug zuzulassen. Als Begründung wurde ausgeführt, dass die Rekurrentin gezwungen gewesen sei, sich wegen der Strafanzeige anwaltlich vertreten zu lassen. Darüber hinaus sei die Rekurrentin aufgrund der fristlosen Entlassung gezwungen gewesen, einen Zivilprozess für Forderungen aus Arbeitsvertrag auszutragen. Bezüglich der finanziellen Auswirkungen habe von Anfang an ein innerer Zusammenhang bestanden, da je nach Ausgang der strafrechtlichen Beurteilung sich die Erfolgsaussichten beim zivilrechtlichen Forderungsstreit aus Arbeitsvertrag erhöhen oder vermindern würden. Die Auseinandersetzung sei am 11. Januar 2005 mit einem Vergleich zwischen der Rekurrentin und der X. Holding AG abgeschlossen worden. Gegenstand dieses Vergleichs seien Forderungen und Ansprüche für Lohn, Strafzahlungen, Parteientschädigungen und Zinsen, insgesamt gerundet Fr. 52'000.00, gewesen. Diesem Betrag seien sämtliche Rechtskosten der Rekurrentin in Höhe von Fr. 33'366.50 gegenüberzustellen und es sei lediglich der verbleibende effektive Überschuss von Fr. 18'633.50 unter «Übrige Einkünfte» zu erfassen. Das steuerbare Einkommen für die kantonale Steuer sei demnach mit Fr. 67'100.00 zu veranlagern.

Mit Einspracheentscheid vom 21. Januar 2008 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Angesichts der eingereichten Unterlagen könne, an Stelle der bisher zum Abzug gewährten Fr. 21'000.00, neu ein Gewinnungskostenabzug in Höhe von Fr. 22'985.35 für die Aufwendungen im Zivilverfahren zugelassen werden. Von den total geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von Fr. 33'366.50 könnten die Auslagen für das Strafverfahren im Umfang von Fr. 10'381.15 mangels Gewinnungskostencharakters nicht zum Abzug zugelassen werden. Unter «Übrige Einkünfte» wurde neu ein Betrag von Fr. 29'014.00 eingesetzt und das steuerbare Einkommen für die kantonalen Steuern auf neu Fr. 77'500.00 festgesetzt.

C. Gegen diesen Einspracheentscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 19. Februar 2008. Die Rekurrenten beantragen, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 21. Januar 2008 aufzuheben und die geltend gemachten Gewinnungskosten von Fr. 33'366.50 gemäss dem Schreiben der T. AG vom 14. November 2007 zum Abzug zuzulassen. In der Vernehmlassung vom 24. November 2008 beantragte die Steuerverwaltung, den Rekurs abzuweisen.

### *Erwägungen:*

2.a) Die Rekurrenten beantragen, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 21. Januar 2008 aufzuheben und die in der Steuererklärung geltend gemachten Gewinnungskosten in Höhe von Fr. 33'366.50 vollumfänglich zum Abzug zuzulassen. Sinngemäss wird somit beantragt, es seien auch die Auslagen für das Strafverfahren als Gewinnungskosten zu qualifizieren und demnach zum Abzug zuzulassen.

b) Zu prüfen ist, ob die Steuerverwaltung die Auslagen für das Strafverfahren in Höhe von Fr. 10'381.15 zu Recht nicht als Gewinnungskosten zu Abzug zugelassen hat.

3.a) Nach § 26 StG werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und allgemeinen Abzüge nach den §§ 27 bis 33 StG abgezogen.

b) Laut § 27 Abs. 1 StG werden als Berufskosten bei unselbständiger Erwerbstätigkeit die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte (lit. a), die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit (lit. b), die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten (lit. c) sowie die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten (lit. d) abgezogen. Unter dem Titel der «übrigen Berufskosten» können alle mit der Einkommenserzielung bei unselbständiger Erwerbstätigkeit zusammenhängenden Kosten abgezogen werden, die nicht unter die speziell genannten Berufskosten von § 27 Abs. 1 lit. a, b oder d StG fallen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, Art 26 N 29ff.).

c) Als steuerlich abziehbare Berufskosten bei unselbständiger Erwerbstätigkeit gelten nach § 19 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 (Steuerverordnung, StV) Aufwendungen, die für die Erzielung des Einkommens erforderlich sind und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen. Nach § 19 Abs. 6 StV sind Art, Ursache und Höhe der geltend gemachten Aufwendungen von der steuerpflichtigen Person mittels geeigneter Belege nachzuweisen. Demnach ist die steuerpflichtige Person beweispflichtig für alle Tatsachen, die ihre Steuerpflicht aufheben oder vermindern (vgl. Zweifel in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. Auflage, Art. 46 StHG N 24ff.). Wird kein Beweis für eine behauptete steuermindernde Tatsache erbracht, so hat die steuerpflichtige Person die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 3. Juli 2006, Erw. 2.3., publ. in BStPra 6/2007 513ff.).

4.a) Die Rekurrenten beantragen, die Auslagen von Fr. 10'381.15 für das Strafverfahren ebenfalls als Gewinnungskosten zum Abzug zuzulassen, da das Strafverfahren in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der zivilrechtlichen Klage gestanden habe. Ausserdem seien bis zur Beendigung des Strafverfahrens vier Sistierungen der Zivilklage durch den Gegenanwalt erfolgt. Die Rekurrentin weist ausserdem in der Rekursbegründung ausdrücklich darauf hin, dass ihrerseits keine grobe Fahrlässigkeit oder Vorsätzlichkeit im Spiel gewesen und sie im Strafverfahren ungerechtfertigt verurteilt worden sei.

b) Hierzu muss zunächst festgehalten werden, dass die Auslagen für private Verfahren, wie grundsätzlich auch jene für Strafprozesse mit Ausnahme der Auslagen im Bereich besonderer Berufsrisiken, nicht zu den Gewinnungskosten zu zählen sind. Diese Auslagen für private Verfahren betreffen primär die Person des Steuer-

pflichtigen und nicht oder nur mittelbar dessen Berufstätigkeit. Demgegenüber stellen Auslagen für einen Prozess, mit welchem Einkommensansprüche gesichert oder durchgesetzt werden sollen, offensichtlich Gewinnungskosten dar. Gleiches gilt für den Aufwand, der dem Steuerpflichtigen in einem Verfahren entsteht, in welchem er sich gegen eine Schmälerung seines Erwerbseinkommens zur Wehr setzt (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 25. Januar 2002, publiziert in BStPra 2/2002, S. 156, Erw. 6.1.).

c) Aufgrund des kausalen Gewinnungskostenbegriffs sind lediglich solche Kosten abzugsfähig, die direkt durch die berufliche Tätigkeit verursacht werden. Dabei muss ein genügend enger Zusammenhang zwischen dem Beruf und den betreffenden Ausgaben vorhanden sein. Diese Auslagen müssen zum Betriebsrisiko gehören und derart eng mit der Erwerbstätigkeit verbunden sein, dass diese bei der Ausübung der entsprechenden Erwerbstätigkeit in Kauf genommen werden müssen. Die Auslagen bilden demnach Teil des Risikos, welches die entsprechende Einkommenserzielung gewöhnlich mit sich bringt, und sie sind eine nicht ohne weiteres vermeidbare Begleiterscheinung davon. Nicht abzugsfähig sind hingegen Auslagen, deren Ursache den Rahmen dessen sprengt, was noch als mit der Ausübung der Erwerbstätigkeit üblicherweise verbundenes Risiko gelten kann, z.B. wenn die Ausgaben aufgrund eines krassen und ausserordentlichen Fehlverhaltens verursacht worden sind bzw. grobfahrlässiges oder sogar absichtliches Verhalten vorliegt. Schadenersatzleistungen und Prozesskosten für die Abwehr von Verantwortlichkeits- und Haftpflichtklagen können nur als Gewinnungskosten berücksichtigt werden, wenn lediglich leichte Fahrlässigkeit vorliegt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, Art. 26 N 46; vgl. zum Ganzen ebenso: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Auflage, Zürich 2008, Art. 26 N 17).

d) Wie soeben dargelegt, verneint die Lehre einen betrieblichen Zusammenhang zwischen Schaden und schädigendem Verhalten, wenn grobe Fahrlässigkeit oder gar Vorsatz vorliegen. Bei diesen Verhaltensformen sei Schaden durch «persönliche Mängel» des Betriebsinhabers bzw. des Arbeitnehmers bedingt und es bestehe kein Zusammenhang mit den Risiken der betrieblichen Leistungserbringung. Ähnlich hat auch das Bundesgericht (ASA 64 S. 232 ff.) entschieden, indem es ausführte, dass eine Schadenersatzleistung dann zu den Gewinnungskosten zähle, wenn ein enger Zusammenhang zwischen ihr und dem aus der beruflichen Tätigkeit fliessenden Berufsrisiko bestehe. Ein solcher setze voraus, dass das Risiko ersatzpflichtig zu werden, derart eng mit der Erwerbstätigkeit verbunden sei, dass es bei der betreffenden Art der Betätigung in Kauf genommen werden müsse und eine nicht ohne weiteres vermeidbare Begleiterscheinung darstelle (Urteil des Bundesgerichts vom 25. Januar 2002, publiziert in BStPra 2/2002, S. 154 Erw. 5.1)

e) aa) Für den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt muss festgestellt werden, dass, um die Anwalts- und Gerichtskosten bezüglich des Strafverfahrens als Gewinnungskosten zum Abzug zulassen zu können, ein enger Zusammenhang zwischen der Erwerbstätigkeit der Rekurrentin bei der X. AG und den Auslagen für das Strafver-

fahren hätte bestehen müssen. Damit Auslagen im Zusammenhang mit dem Strafverfahren als Aufwendungen in Analogie zum Schaden gemäss dem Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 25. Januar 2002 (vgl. hierzu oben 4. d)) zu qualifizieren sind, müssten diese geradezu Teil des Betriebsrisikos bilden, welches die Rekurrentin bei der Ausübung ihrer Erwerbstätigkeit bei der X. AG in Kauf zu nehmen hätte bzw. welches ihre berufliche Tätigkeit gewöhnlicherweise mit sich bringt, und somit als nicht vermeidbare Begleiterscheinung bzw. Berufsrisiko angesehen werden. Vorliegendenfalls ist jedoch nicht einzusehen, inwiefern diese Anwalts- und Gerichtskosten für das Strafverfahren im Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit der Rekurrentin stehen. Es muss davon ausgegangen werden, dass Beschimpfungen und üble Nachrede sowie die deshalb getätigten anwaltlichen und gerichtlichen Auslagen nicht zu den unvermeidbaren Begleiterscheinungen oder zum Berufsrisiko im Rahmen der Erwerbstätigkeit bei der X. AG zu zählen sind.

bb) Ausserdem stand das Strafverfahren in keinem direkten Zusammenhang mit der Lohnklage der Rekurrentin. Dies zeigt die Tatsache, dass der Zivilrichter unabhängig vom Strafurteil entscheidet. Im vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt ist dies offensichtlich, zumal die fristlose Entlassung trotz strafrechtlicher Verurteilung der Rekurrentin als ungerechtfertigt qualifiziert wurde. Hinsichtlich der vier Sistierungen der Zivilklage muss bemerkt werden, dass die Gegenpartei versucht hat, das Urteil des Zivilgerichts Basel-Stadt bis zum Abschluss des Strafverfahrens hinauszuschieben, was zulässig ist, jedoch nichts an der Unabhängigkeit des Zivilrichters bei der Urteilsfindung ändert.

cc) Auch wenn ein betrieblicher Zusammenhang zwischen der Erwerbstätigkeit und den Auslagen für das Strafverfahren gegeben wäre, könnten die vorliegend zu beurteilenden Auslagen nicht als Gewinnungskosten zum Abzug zugelassen werden. Sowohl die herrschende Lehre wie auch das Bundesgericht verneinen einen betrieblichen Zusammenhang zwischen Schaden und schädigendem Verhalten, vorliegend Beschimpfung und üble Nachrede, im Allgemeinen bei grober Fahrlässigkeit und bei Vorsatz. Da die vorliegenden Straftaten lediglich vorsätzlich verübt werden können, sind die Auslagen für das betreffende Strafverfahren auch aus diesem Grund nicht als Gewinnungskosten zu qualifizieren und demnach nicht abzugsfähig. Der Rekurs erweist sich demnach als unbegründet und ist somit abzuweisen.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.