Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.90/2001/sch
2A.91/2001

Sitzung vom 25. Januar 2002
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Müller, Merkli,
Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Häberli.

1. A.X._____,
2. B.X._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Advokat Dr. Alexander Filli, Dufourstrasse 11, Postfach 336, 4010 Basel,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt,
Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt.

Direkte Bundessteuer 1996 und 1997

(Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt vom 14. Dezember 2000)

Sachverhalt:
A.
Gemäss Selbstdeklaration erzielte das Ehepaar A.X._____ und B.X._____ im Jahr 1996 kein steuerbares Einkommen. Aus der selbständigen Erwerbstätigkeit, die Dr. iur. A.X._____ als Advokat ausübt, wies es in der Steuererklärung 1996 lediglich ein Einkommen von 1._____ Franken aus; dieser hatte im Zusammenhang mit einem laufenden Haftpflichtverfahren (vgl. E. 4) namhafte Rückstellungen gemacht. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt bestimmte demgegenüber das Erwerbseinkommen von A.X._____ für das Jahr 1996 auf 2._____ Franken, indem es die Rückstellungen in der Höhe von 3._____ Franken sowie die im fraglichen Haftpflichtverfahren aufgelaufenen Anwalts- und Prozesskosten im Betrag von 4._____ Franken zum deklarierten Einkommen addierte. Daraus ergab sich letztlich ein steuerbares Einkommen der Ehegatten von 5._____ Franken (Veranlagungsverfügung vom 17. September 1998).
B.
Für das Steuerjahr 1997 wiesen die Ehegatten X._____ ebenfalls kein steuerbares Einkommen aus. Die Steuerverwaltung addierte jedoch erneut die im Zusammenhang mit dem Haftpflichtverfahren getätigten Rückstellungen (3._____ Franken) sowie Anwalts- und Prozesskosten (6._____ Franken) zum deklarierten Erwerbseinkommen von 7._____ Franken. Weiter liess sie die Alimente, welche A.X._____ an seinen inzwischen volljährigen Sohn C._____ bezahlt hatte, nicht zum Abzug zu, ersetzte den fraglichen Betrag aber durch den "Unterstützungsabzug" von 5'600 Franken. Das steuer-bare Einkommen der Ehegatten X._____ bestimmte sie so auf 8._____ Franken (Veranlagungsverfügung vom 17. September 1998).
C.
Nachdem B.X._____ und A.X._____ erfolglos Einsprache gegen die beiden Veranlagungsverfügungen erhoben hatten, gelangten sie an die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt. Diese wies ihre Beschwerden am 14. Dezember 2000 ab.
D.

Am 21. Februar 2001 haben B.X._____ und A.X._____ zwei Verwaltungsgerichtsbeschwerden beim Bundesgericht eingereicht mit dem Antrag, die Entscheide der kantonalen Steuerrekurskommission aufzuheben und in den Steuerjahren 1996 und 1997 die Rückstellungen für Prozessrisiken von je 3._____ Franken sowie die Anwalts- und Prozesskosten von 4._____ bzw. 6._____ Franken zum Abzug zuzulassen.

Die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt und die Eidgenössische Steuerverwaltung (Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer,

Stempelabgaben) schliessen auf Abweisung der Beschwerde, während die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt auf Vernehmlassung verzichtet hat.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Die beiden Verfahren 2A.90/2001 und 2A.91/2001 betreffen den gleichen Sachverhalt und die gleichen Parteien; sie sind wegen ihres engen Zusammenhangs zu vereinigen (Art. 24 BZP in Verbindung mit Art. 40 OG).
2.
2.1 Der angefochtene Entscheid der kantonalen Steuerrekurskommission unterliegt der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht (Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Die Beschwerdeführer sind als Steuerpflichtige zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde legitimiert (vgl. Art. 103 lit. a OG).
2.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und lit. b OG). Allerdings ist das Bundesgericht an die Feststellung des Sachverhalts gebunden, wenn - wie im vorliegenden Fall - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG). Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an; es ist gemäss Art. 114 Abs. 1 OG an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 117 Ib 114 E. 4a S. 117, mit Hinweis).
3.
3.1 Der Bund erhebt eine Einkommenssteuer von den natürlichen Personen (Art. 1 lit. a DBG). Zu diesem Zweck wird das Reineinkommen des Steuerpflichtigen ermittelt, indem von seinen gesamten steuerbaren Einkünften (Art. 16 - 24 DBG) die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge (Art. 26 - 33 DBG) subtrahiert werden (Art. 25 DBG). Bei Selbständigerwerbenden sind zunächst die "geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten" abzuziehen (Art. 27 Abs. 1 DBG). Als solche gelten die Aufwendungen, die unmittelbar für die Erzielung des Einkommens getätigt werden und hiermit in einem direkten ursächlichen Zusammenhang stehen (BGE 124 II 29 E. 3a S. 32, mit Hinweisen). Es können aber auch Aufwendungen, die nicht zum Zwecke der Einkommenserzielung gemacht werden, sondern eine Folge der beruflichen Tätigkeit sind, abgezogen werden, sofern sie direkt durch die berufliche Tätigkeit verursacht werden (Urteil vom 28. August 1997, in: ASA 67 S. 480, E. 2c; Urteil vom 23. Juni 1994, in: ASA 64 S. 234).
3.2 Gemäss Art. 29 Abs. 1 DBG können gewinnmindernde Rückstellungen gemacht werden für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist (lit. a), für Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens verbunden sind (insbesondere mit Waren und Debitoren; lit. b), für andere unmittelbar drohende Verlustrisiken (lit. c) sowie - in gewissem Umfang - für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge (lit. d; vgl. zum Ganzen: Ernst Känzig, Die eidgenössische Wehrsteuer, I. Teil, 2. Auflage, Basel 1982, N 129 und 131 ff. zu Art. 22 BdBSt). Die Ereignisse, welche Ursache eines entsprechenden tatsächlichen oder wahrscheinlichen, am Bilanzstichtag ungewissen Aufwandes sind, müssen im laufenden Geschäftsjahr eingetreten sein. Zudem können Rückstellungen regelmässig nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn sie mit sachgerechter Kontierung verbucht und offen ausgewiesen werden (Känzig, a.a.O., N 132 zu Art. 22 BdBSt). Das Bundesgericht hat in seiner Rechtsprechung geschäftsmässig begründete Rückstellungen zugelassen, wenn sie im Hinblick auf gegenwärtige, drohende Verlustgefahren in die Bilanz eingeführt werden (BGE 103 Ib 366 E. 4 S. 370, mit Hinweisen).

4.
Der Beschwerdeführer 1 ist rechtskräftig zur Bezahlung von 1 Mio. englischen Pfund verurteilt worden. Dazu haben folgende Ereignisse geführt: Die Bank Y._____ (UK) Ltd. gewährte der wirtschaftlich von E._____ beherrschten T._____ Ltd. einen Kredit von 1,5 Mio. englischen Pfund. Als Sicherheit diente das in einem liechtensteinischen Trust verwaltete Vermögen von E._____, welches der Bank verpfändet wurde. Treuhänderin des Trusts war die O._____ AG, Protektor desselben war der Beschwerdeführer 1. In der Folge übernahm die Bank Z._____ AG in Zürich das gesamte Aktienkapital der Bank Y._____ (UK) Ltd. Ihr wurde ein nachgeführtes Vermögensverzeichnis des verpfändeten Trusts ausgehändigt, das ein Vermögen von 20 Mio. englischer Pfund auswies und dessen Richtigkeit durch den Beschwerdeführer 1 bestätigt wurde. Die Bank Z._____ AG verzichtete daraufhin auf ihr im Übernahmevertrag ausbedungenes Recht, bezüglich gewisser Kreditpositionen der Bank Y._____ Vorbehalte anzubringen, und gewährte der T._____ Ltd. sowie E._____ weitere substantielle Kredite. In der Folge wurden die über den Trust gesicherten Kredite notleidend, und der Versuch der Kreditgeberin, auf das verpfändete Trustvermögen zu greifen, blieb
erfolglos. Wie sich herausstellte, entsprach das vom Beschwerdeführer 1 als korrekt bezeichnete Vermögensverzeichnis in keiner Weise der Wahrheit. Während aus dem Konkurs über E._____ ein Totalverlust der Gläubiger resultierte, konnten über die liquidierte T._____ Ltd. gewisse Beträge an die kreditierende Bank zurückgeführt werden. Die Bank W._____ als Rechtsnachfolgerin der Bank Z._____ AG belangte daraufhin den Beschwerdeführer 1; dieser wurde am 6. Oktober 1995 vom Zivilgericht Basel-Stadt und am 2. September 1997 vom Appellationsgericht des Kantons Basel-Stadt (in teilweiser Gutheissung der Klage) zur Zahlung von 1 Mio. englischen Pfund nebst Zins verpflichtet, was das Bundesgericht mit Urteil vom 3. Juli 1998 schützte.
5.
Streitig ist hier, ob die Vorinstanz den vom Beschwerdeführer 1 zu leistenden Schadenersatz bzw. die im Hinblick hierauf getätigten Rückstellungen zu Recht für berufsmässig nicht begründet erklärt hat bzw. ob die fraglichen Zahlungen - wie die Beschwerdeführer geltend machen - Gewinnungskosten darstellen.
5.1 Grundsätzlich kann der Geschäftsinhaber auch für Schadenersatzansprüche Dritter Rückstellungen bilden, sofern die den Ansprüchen zugrunde liegende Schadenshandlung unmittelbar mit seiner geschäftlichen Tätigkeit in Zusammenhang steht. Einen betrieblichen Zusammenhang zwischen Schaden und schädigendem Verhalten verneint die Lehre im Bereich der Verschuldenshaftung dann, wenn grobe Fahrlässigkeit oder gar Vorsatz vorliegen. Bei diesen Verschuldensformen sei der Schaden durch "persönliche Mängel" des Betriebsinhabers bedingt und hänge nicht mit den Risiken der betrieblichen Leistungserbringung zusammen (Känzig, a.a.O., N 48 zu Art. 22 BdBSt; Peter Meyer, Die steuerfreien Abzüge vom Erwerbseinkommen unselbständig Erwerbender, Diss. Zürich 1949, S. 190; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Bd. II, 8. Auflage, Bern 1999, S. 250; vgl. auch Jean-Marc Barilier, Les frais d'acquisition du revenu des simples particuliers, thèse de licence, Lausanne 1970, S. 113; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Therwil/Basel 2001, N 46 f. zu Art. 26 und N 42 zu Art. 27). Ähnlich hat am 23. Juni 1994 auch das Bundesgericht entschieden (ASA 64 S. 232 ff.): Es hat ausgeführt, eine Schadenersatzleistung zähle dann
zu den Gewinnungskosten, wenn ein enger Zusammenhang zwischen ihr und dem aus der beruflichen Tätigkeit fliessenden Betriebsrisiko bestehe. Ein solcher setze voraus, dass das Risiko, ersatzpflichtig zu werden, derart eng mit der Erwerbstätigkeit verbunden sei, dass es bei der betreffenden Art von Betätigung in Kauf genommen werden müsse und eine nicht ohne weiteres vermeidbare Begleiterscheinung darstelle. Das betreffende Risiko vermindere so die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Erwerbstätigen, welche für dessen Besteuerung massgebend sei. Zu beurteilen war der Fall zweier Verwaltungsräte einer Aktiengesellschaft, die ihre aus Art. 725 OR fliessenden Pflichten vernachlässigt hatten und deswegen in Verantwortlichkeitsprozessen zur Bezahlung von Schadenersatz an geschädigte Gläubiger der Gesellschaft verpflichtet worden waren. Das Bundesgericht anerkannte die entsprechenden Zahlungen nicht als Gewinnungskosten, weil sich die Verwaltungsräte derart grobe Pflichtverstösse geleistet hatten, dass das Herbeiführen der ersatzpflichtigen Schäden nicht mehr Teil des Risikos bildete, welches die Tätigkeit als Verwaltungsrat gewöhnlicherweise mit sich bringt.
5.2 Der Beschwerdeführer 1 muss der Bank W._____ jenen Schaden ersetzen, den er mit seiner falschen Erklärung mitverursacht hat. Gemäss verbindlicher (und unbestrittener) Feststellung der Vorinstanz, hat er förmlich bestätigt, das Verzeichnis, gemäss welchem der Trust über Vermögenswerte von insgesamt 20 Mio. englischen Pfund verfügte, geprüft und für richtig befunden zu haben. Dies, obwohl der Beschwerdeführer 1 sich davon nicht selbst vergewissert, sondern auf die Angaben der Treuhänderin (O._____ AG) vertraut hatte,

welche sich später als völlig unzutreffend erwiesen. Dieses Verhalten verstösst gegen elementare Vorsichtsregeln und kann offensichtlich nicht mehr als leichte Fahrlässigkeit betrachtet werden. Der Beschwerdeführer 1 bestritt denn auch im Haftpflichtverfahren vor Bundesgericht nicht (mehr), dass ihn ein schweres Verschulden trifft. Die Ersatzpflicht für den Schaden, der durch eine unüberprüfte, auf falschen Angaben Dritter beruhende Erklärung entstanden ist, kann weder dem üblichen Berufsrisiko eines Rechtsanwalts noch jenem eines Protektors zugerechnet werden (zu Stellung und Aufgaben eines Protektors im allgemeinen vgl. Harald Bösch, Die liechtensteinische Treuhänderschaft zwischen Trust und Treuhand, Mauren
1995, S. 81 ff.; Urs Landolf/Thomas Graf, Der Trust im schweizerischen Steuerrecht, in: ASA 63 S. 5; Yves Bonnard, Le "Protecteur" d'un trust est-il un "Intermédiaire Financier" au sens de la LBA? Un aperçu de la fonction délicate du Protecteur, in: Der Schweizer Treuhänder 73/1999 S. 673 ff.; zur Stellung des Beschwerdeführers 1 im besonderen vgl. E. C/3 des Urteils des Appellationsgerichts Basel-Stadt vom 2. September 1997). Mithin fehlt es am erforderlichen engen Zusammenhang zwischen der beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers 1 und dem zu bezahlenden Schadenersatz. Dieser kann nicht zu den Gewinnungskosten gezählt werden, weshalb die streitigen Rückstellungen nicht beruflich begründet sind. Dabei kann offen bleiben, ob die Abziehbarkeit von Auslagen für die Befriedigung von Ansprüchen, welche auf grobfahrlässig verursachten Schäden beruhen, generell zu verneinen ist.

5.3 Die Beschwerdeführer wenden ein, sie würden dergestalt nicht nach Massgabe ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert. Dabei verkennen sie, dass private, nicht mit der Erwerbstätigkeit zusammenhängende Ausgaben steuerlich nicht zu berücksichtigen sind. Das Gleiche gilt für Aufwendungen, die zwar den beruflichen Bereich betreffen, aber nicht geschäftsmässig begründet sind; solche Auslagen stellen - wie die vorliegende Schadenersatzleistung - Einkommensverwendung dar, die zu keinen Abzügen beim steuerbaren Einkommen berechtigen. Auch was die Beschwerdeführer weiter vorbringen, vermag nicht zu überzeugen: Für die Selbständig- und die Unselbständigerwerbenden gilt grundsätzlich der gleiche Gewinnungskostenbegriff. Unterschiede in einzelnen Fragen liegen primär im verschiedenen Ermessensspielraum begründet, der Selbständig- und Unselbständigerwerbenden hinsichtlich der Angemessenheit von Berufsauslagen zukommt (Philip Funk, Der Begriff der Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommenssteuerrecht, Diss. St. Gallen 1989, S. 145 ff.; Locher, a.a.O., N 15 zu Art. 25; vgl. auch Känzig, a.a.O., N 23 zu Art. 22 BdBSt). Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer kann deshalb der Bundesgerichtsentscheid vom 23. Juni 1994 zur
Beurteilung der sich vorliegend stellenden Fragen herangezogen werden, auch wenn er die steuerliche Behandlung von Schadenersatzleistungen zweier (unselbständigerwerbender; vgl. BGE 121 I 259 E. 3c/d S. 263 f.) Verwaltungsräte zum Gegenstand hatte. Daran ändert nichts, dass diese für drohende Schadenersatzansprüche keine Rückstellungen machen können: Das liegt darin begründet, dass die Vornahme von Rückstellungen begriffsnotwendig Selbständigerwerbenden vorbehalten ist (Markus Reich/Marina Züger, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, N 5 zu Art. 29; Locher, a.a.O., N 8 zu Art. 29), und beruht nicht auf Unterschieden im Gewinnungskostenbegriff von selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit. Schliesslich ist im vorliegenden Zusammenhang unbeachtlich, dass in gewissen Fällen, in denen die steuerliche Behandlung von Schadenersatzzahlungen zu beurteilen ist, (noch) kein Urteil von Zivilgerichten vorliegt oder sich ein solches nicht explizit zum Verschulden des Ersatzpflichtigen äussert. Es ist ein typisches Element des Veranlagungsverfahrens, dass die Steuerbehörden zuerst (vorfrageweise) zivilrechtliche Vorgänge einordnen
müssen, um daraus dann steuerrechtliche Schlüsse zu ziehen. Deshalb erscheint es nicht unangebracht, dass die Steuerbehörden gegebenenfalls eine eigene Einschätzung der Umstände vorzunehmen haben, welche zur Schadenersatzpflicht des Steuerpflichtigen geführt haben. Dieser hat alsdann die Möglichkeit, eine seines Erachtens unrichtige Beurteilung seines Verhaltens im Rechtsmittelverfahren überprüfen zu lassen.

6.

Weiter ist umstritten, ob die Anwalts- und Verfahrenskosten, welche dem Beschwerdeführer 1 beim Versuch entstanden sind, die Schadenersatzansprüche abzuwenden, als Aufwand vom Einkommen abgezogen werden können.

6.1 Die Auslagen für private Verfahren zählen - wie grundsätzlich auch jene für Strafprozesse (ausser allenfalls solcher im Bereich besonderer Berufsrisiken) - nicht zu den Gewinnungskosten; sie betreffen primär die Person des Steuerpflichtigen und nicht (oder nur mittelbar) dessen Berufstätigkeit (Hansrudolf Gygax, Die Gewinnungskosten im schweizerischen Steuerrecht, Diss. Bern 1947, S. 163; Meyer, a.a.O., S. 188; Barilier, a.a.O., S. 107; Funk, a.a.O., S. 110; Känzig, a.a.O., N 45 zu Art. 22 BdBSt; Locher, a.a.O., N 41 zu Art. 27;

Reich/Züger, a.a.O., N 14 zu Art. 27). Anders verhält es sich bei Verfahrensaufwand, der in erster Linie mit der Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen in Zusammenhang steht: Auslagen für einen Prozess, mit welchem Einkommensansprüche gesichert oder durchgesetzt werden sollen, stellen offensichtlich Gewinnungskosten dar (Gygax, a.a.O., S. 163; Meyer, a.a.O., S. 188; Funk, a.a.O., S. 111; Känzig, a.a.O., N 23 zu Art. 22 BdBSt; Locher, a.a.O., N 46 zu Art. 26). Gleiches gilt für den Aufwand, welcher dem Steuerpflichtigen in einem Verfahren entsteht, in welchem er sich gegen eine Schmälerung seines Erwerbseinkommens zur Wehr setzt.
6.2 Aus dem Gesagten ergibt sich Folgendes: Der Aufwand für ein Verfahren, das berufliche Auslagen zum Gegenstand hat, die geschäftsmässig nicht begründet sind, hängt nicht direkt mit der Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen. Solcher Aufwand gilt - gleich wie der Gegenstand des Verfahrens selbst - als Einkommensverwendung und kann steuerlich nicht berücksichtigt werden. Mithin stellen Auslagen, welche beim Versuch anfallen, die gerichtliche Durchsetzung von Haftungsansprüchen zu verhindern, keine Gewinnungskosten dar, falls die zur Befriedigung der fraglichen Ansprüche geleisteten Zahlungen ihrerseits nicht vom Einkommen abgezogen werden können. Nachdem zwischen der Schadenersatzforderung und der beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers 1 kein genügend enger Zusammenhang besteht, um diese als geschäftsmässig begründet erscheinen zu lassen, sind auch die angefallenen Anwalts- und Verfahrenskosten nicht als Gewinnungskosten zu qualifizieren. Daran ändert nichts, dass der Prozessausgang für die berufliche Situation des Beschwerdeführers 1 von etwelcher Bedeutung war. Die Vorinstanz hat deshalb zu Recht die Abziehbarkeit des mit der Schadenersatzzahlung zusammenhängende Verfahrensaufwand verneint (vgl. auch: Urteil vom 23. Juni 1994, in: ASA 64 S. 237).
7.
Demnach erweisen sich die Verwaltungsgerichtsbeschwerden als unbegründet und sind abzuweisen.

Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens werden die bundesgerichtlichen Kosten den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt (Art. 156 Abs. 1 und Abs. 7 in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG). Parteientschädigung ist keine auszurichten.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verfahren 2A.90/2001 und 2A.91/2001 werden vereinigt.
2.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerden werden abgewiesen.
3.
Die Gerichtsgebühr von insgesamt Fr. 4'000.– wird den Beschwerdeführern unter Solidarhaft auferlegt.
4.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 25. Januar 2002
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: