

ENTSCHEIDE

Einkommenssteuer

Abzugsfähigkeit von Anwalts- und Prozesskosten

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 20. Januar 2017

Die Abzugsfähigkeit von Anwalts- und Prozesskosten setzt ein gegenüberstehendes Einkommenssubstrat voraus, damit solche Kosten im Rahmen des Gewinnungskostenprinzips bei der Einkommenssteuer berücksichtigt werden können. Da ein Rechtsstreit bekanntlich einen länger dauernden Zeitraum in Anspruch nehmen kann, stellt sich unweigerlich die Frage der Periodizität. Deshalb hat die Geltendmachung der Abzüge in dem Jahr zu erfolgen, in welchem diese tatsächlich anfallen, d.h. in Rechnung gestellt werden.

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung vom 27. März 2014 wurde der Pflichtige zu einem Einkommen aus selbständigem Nebenerwerb in Höhe von CHF 115'931.– veranlagt.

2. Gegen diese Veranlagung erhob der Pflichtige mit Schreiben vom 17. April 2014 Einsprache und begehrte, die geltend gemachten Rechtskosten seien zum Abzug zuzulassen.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 21. Juli 2016 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut und liess den Betrag der Mehrwertsteuer zum Abzug zu, wies jedoch das Begehren um Abzug von weiteren Gerichtskosten als Gewinnungskosten ab. Zur Begründung führte sie aus, da es sich bei den beanstandeten Aufwendungen um solche aus dem Jahre 2011 handle, seien diese als periodenfremd nicht zum Abzug zuzulassen.

4. Mit Schreiben vom 19. August 2016 erhob der Pflichtige Rekurs und begehrte, es seien Gewinnungskosten für den Rechtsstreit im Jahre 2011 im Umfang von CHF 29'259.30 als Abzug zuzulassen und dementsprechend der festgesetzte Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 106'331.– auf CHF 71'591.– herabzusetzen. Zur Begründung führte er aus, die Rechtskosten 2011 in Höhe von CHF 29'259.30 seien ihm nicht zum Abzug zugelassen worden mit der Begründung, das Bezugseinkommen fehle. Es sei ihm versichert worden, er könne die Rechtskosten für das Jahr 2011 und 2012 geltend machen, wenn das Bezugseinkommen dazu deklariert werde. Der Abzug für die im Jahre 2011 bezahlten Kosten von CHF 29'259.– sei ihm jedoch verweigert worden, was widersprüchlich sei. Es seien die gesamten Rechtsanwaltskosten 2011 von CHF 29'259.– im 2012 in Abzug zu bringen. Zudem lege er eine Tabelle mit den Rechtskosten 2013 und 2014 bei im Falle, dass alle Rechtskosten im Bezugsjahr geltend gemacht werden müssten.

5. Mit Vernehmlassung vom 31. November 2016 beantragte die Steuerverwaltung die teilweise Gutheissung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, Kosten aus Rechtsstreitigkeiten, seien nur abzugsfähig, wenn diese zur Erhaltung, Sicherung oder Mehrung des beruflichen Einkommens aufgewendet würden. Vorliegend seien die im Jahre 2011 angefallenen Anwalts- und Gerichtskosten in der Steuerperiode 2011 nicht akzeptiert worden, weil ein Bezug zu einer bestimmten Einkommensquelle gänzlich gefehlt habe und der Vermögensertrag mangels vorhandenen Immaterialgüter-Vermögenswerten ebenfalls nicht vorhanden gewesen sei. Die Veranlagung 2011 sei rechtskräftig. Die mit der im 2012 geleisteten Entschädigungszahlung von CHF 120'000.– zusammenhängenden Gewinnungskosten, welche im 2012 entstanden seien, würden zum Abzug zugelassen. Die im 2011 vorschüssig geleisteten Zahlungen könnten nicht in der Steuerperiode 2012 zum Abzug zugelassen werden. Da auf das Rechnungsdatum abzustellen sei, seien betreffend das Jahr 2012 noch CHF 9'986.50 als Abzug nachzutragen. Dasselbe gelte für die Schlussabrechnung des Kantonsgerichts, Abt. Zivilrecht, vom 17. Februar 2012 in der gleichen Rechtssache, welche definitive

Verfahrenskosten von insgesamt CHF 9'777.– ausweise. Insgesamt seien zusätzlich CHF 19'763.50 als Gewinnungskosten zum Abzug zuzulassen.

6. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig.

Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall CHF 8'000.– pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob die geltend gemachten Anwalts- und Prozesskosten als Gewinnungskosten zum Abzug gebracht werden können.

a) Gemäss § 29 Abs. 1 lit a StG werden bei unselbständiger Erwerbstätigkeit von den steuerbaren Einkünften die Erwerbsunkosten, wie Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, Mehrkosten der Verpflegung und für Schichtarbeit, die Kosten für Berufskleider, Schwerarbeit, besonderen Kleiderverschleiss, Berufswerkzeuge, Fachliteratur, die statutarischen Mitgliederbeiträge des Berufsverbandes und übrige Berufsauslagen (vorbehältlich § 29 Absatz 1 Buchstabe kter) sowie eine zusätzliche Pauschale von CHF 500 abgezogen. Der Umfang dieser Erwerbsunkosten wird durch den Regierungsrat näher geregelt.

b) § 29 Abs. 1 lit. a StG statuiert die Abziehbarkeit der Erwerbsunkosten vom Roheinkommen und zählt exemplarisch verschiedene Arten von Gewinnungskosten bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit auf (vgl. Schweighauser in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 29 N 4). Wesentliche Voraussetzung der Abziehbarkeit der Unkosten ist gemäss Art. 9 Abs. 1 StHG deren Notwendigkeit zur Erzielung des Erwerbseinkommens. Verlangt wird ein enger, wesentlicher Zusammenhang zwischen der Ausgabe und den erzielten Einkünften (vgl. Reich/von Ah/Brawand in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Art. 9 StHG N 8ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. Zürich 2013, § 30 N 6ff.; Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. A., Bern 2015, § 35 N1

c) Die Kosten privater Prozesse, die mit dem Bereich der Einkommenserzielung in keinem Zusammenhang stehen, können nicht in Abzug gebracht werden. Abzugsfähig sind hingegen Prozesskosten, wenn der Prozess der Sicherung oder Durchsetzung von Einkommensansprüchen dient, insbesondere die Kosten von Prozessen um streitige Lohnzahlungen (vgl. Klöti-Weber/Siegrist/Weber, a.a.O., § 35 N 19).

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 (Der Steuerentscheid [StE], 2011 B 22.3 Nr. 102, E.4c).

In seinem Entscheid vom 16. Dezember 2008 führte das Bundesgericht in Erwägung 5.3 aus, unbedingt notwendig zur Erzielung dieses Einkommens seien die – überdurchschnittlich aufwendigen – Bemühungen des Anwalts nicht gewesen. Sie seien aber durch die Entlassung des Beschwerdeführers veranlasst, die ihrerseits die Auseinandersetzung über die streitigen Einkommensanteile habe entstehen lassen, und sie seien für die Erzielung des Einkommens auch nicht zum Vorneherein unnütz gewesen. Solche Kosten seien grundsätzlich zum Abzug zuzulassen, auch wenn die Konsultation des Anwalts nur zu einem geringen Teil erfolgreich sei und nur zu einer geringen Erhöhung des Einkommens führe, zumal der Massstab nicht strenger sein sollte als bei einem Selbständigerwerbenden. Erforderlich sei aber ein direkter Zusammenhang des Anwaltsaufwands mit der Einkommenserzielung, was allgemeine Rechtsberatung sowie Mandate, die ausserhalb der streitigen Einkommensquelle stehen würden, ausschliesse (vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 2C_266/2008 vom 16. Dezember 2008).

d) Im Zusammenhang mit der zeitlichen Zuordnung von Aufwand und Ertrag stützt sich das Bundesgericht jeweils auf das Periodizitätsprinzip im Sinne einer steuerrechtlichen Korrekturvorschrift. Nach dem Periodizitätsprinzip sind Aufwand und Ertrag „periodengerecht“ zuzuweisen, insbesondere sind Aufwendungen in zeitlicher Hinsicht den entsprechenden Erträgen zuzuordnen. Ausgaben, die Erträge späterer Perioden generieren, müssen aktiviert und Ausgaben späterer Perioden, die Erträgen der Berichtsperiode zuzurechnen sind, passiviert werden. Um diesen Forderungen Nachachtung zu verschaffen, bedarf es allerdings keiner Korrekturvorschrift, denn sie ergeben sich bereits aus den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung (Reich, Steuerrecht, 2. A. § 15 N84; vgl. auch Entscheid des Steuergerichts [StGE] 510 2014 33 vom 3. Oktober 2014, E. 3c, www.steuergericht/bl.ch).

Einmal als Gewinnungskosten qualifizierte Kosten sind jedoch nur abzugsfähig, wenn ihnen in derselben Steuerperiode ein damit zusammenhängendes Einkommen des Steuerpflichtigen gegenüber steht (zeitlicher Zusammenhang, als angeblicher Ausfluss aus dem Periodizitätsprinzip. Eine Berücksichtigung von Gewinnungskosten findet nicht statt, wenn die entsprechenden Einkünfte erst in einer späteren Periode zufließen (vgl. dazu kritisch: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 25 N 8, § 30 N 5; StGE vom 10. Februar 2012, 510 11 41, E. 2d).

3.a) Vorliegend sind dem Rekurrenten im Zusammenhang mit einem Urheberrechtsstreit Anwalts- und Gerichtskosten entstanden, welche er in seiner Steuererklärung als Gewinnungskosten deklariert hat. Die Steuerverwaltung verweigerte in ihrer Einsprache-Entscheid den Abzug der Aufwendungen betreffend das Jahr 2011 jedoch mit der Begründung, dass die getätigten Aufwendungen periodenfremd seien. Die geltend gemachten Kosten betr. das Jahr 2012 seien hingegen berücksichtigt worden. In ihrer Vernehmlassung vom 31. November 2016 beantragt sie nun die Gutheissung von weiteren Abzügen.

b) Die vom Rekurrenten geltend gemachten Anwalts- und Prozesskosten stellen unzweifelhaft Gewinnungskosten dar, welche im Rahmen der Geltendmachung von Entschädigungen der Nutzungsrechte im Zusammenhang mit der vom Pflichtigen entwickelten Software entstanden sind. Fraglich ist hingegen, ob der Abzug der Kosten, welche sich über mehrere Jahre verteilen, mit dem Periodizitätsprinzip kollidiert.

c) Gemäss der Vereinbarung zwischen dem Rekurrenten und der A. AG wurde per Datum vom 28. November 2012 für die Nutzung der Software eine einmalige Zahlung von CHF 120'000.– (plus MWSt.) verabredet und von der A. im Jahre 2012 ausgezahlt. Die Bemühungen des Rekurrenten, diese Zahlung zu erwirken und durchzusetzen, begannen jedoch bereits im Jahre 2011. Der Pflichtige hat die Rechnungen (anwaltliche- und Gerichtskostenvorschüsse) für die im Jahre 2011 entstandenen Kosten eingereicht und deren Abzug auch im Jahre 2011 geltend gemacht. Da er in diesem Jahr den angestrebten Erfolg, nämlich die Vergleichszahlung, noch nicht als Einkommen hat deklarieren können, konnte die Steuerverwaltung für das Jahr 2011 mangels eines klar erkennbaren Zusammenhangs noch nicht davon ausgehen, dass tatsächlich Einkommen fliessen wird, weshalb sie die Abzüge verweigert hat. Darüber hinaus wurden diese Abzüge im Jahre 2012, welche im 2011 hätten berücksichtigt werden müssen aufgrund des Periodizitätsprinzips verweigert. Dieses Ergebnis ist jedoch unbefriedigend. Ein Rechtsstreit nimmt regelmässig einen längeren Zeitraum in

Anspruch und die Kosten werden teilweise pro rata temporis abgerechnet oder müssen bevorzugt werden, ohne dass entsprechend im gleichen Jahr ein Erfolg verbucht werden kann. So hat die Kanzlei X. dem Pflichtigen, gemäss der Deservitenkarte einen Teil der bereits im Jahre 2011 geleisteten Dienste erst im Jahre 2012 in Rechnung gestellt. Aufgrund der Tatsache, dass es sich bei Gerichtsverfahren um länger andauernde Sachverhalte handelt, die sich über mehrere Jahre hinziehen können, wobei laufend weitere Kosten entstehen, ist die periodenkonforme Deklaration und Berücksichtigung der jeweiligen Kosten nicht ohne weiteres möglich. Dies vor allem dann nicht, wenn den Kosten „noch“ kein deklarierbares Einkommen gegenübersteht und ein Zusammenhang nicht ohne weiteres erkennbar ist. Daraus folgt, dass der ganze Zeitraum zu betrachten ist, in welchem die Anwalts- und Gerichtskosten entstehen. Um dem Periodizitätsprinzip dennoch gerecht zu werden, hat die Geltendmachung der Abzüge in dem Jahr zu erfolgen, in welchem diese anfallen, resp. auch in Rechnung gestellt werden. Der Rekurrent hat die Kostenvorschussrechnungen der Anwaltskanzlei sowie die Kostenvorschussverfügungen des Kantonsgerichts mit Schreiben vom 15. November 2011 zur Zahlung bekommen und in gleichem Jahr als Gewinnungskosten deklariert. Die Steuerverwaltung liess den Abzug am Periodizitätsprinzip scheitern. Da nun die Zahlung im Jahre 2012 nachweislich geflossen ist, die Veranlagung des Jahres 2011 jedoch bereits rechtskräftig ist, sind die Kosten im Jahre 2012 zu berücksichtigen.

d) Es sind damit folgende Kosten zum Abzug zuzulassen: die Rechnungen von X. vom 23. Januar 2012 in Höhe von CHF 19'986.50, vom 7. März 2012 von CHF 8'299.80, vom 12. September 2012 von CHF 5'210.20, die Rechnung des Kantonsgerichts von CHF 9'777.– und die Rechnung des Übersetzungsdienstes von CHF 162.45, was total CHF 43'435.95 ergibt. Davon abzuziehen ist der gemäss dem Formular der eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer festgesetzte Vorsteuerabzug in Höhe von CHF 1'772.40, was zu anrechenbaren Anwalts- und Prozesskosten in Höhe von insgesamt CHF 41'663.55 führt. Nicht berücksichtigt werden kann die Rechnung in Höhe von € 1'600.– von Rechtsanwältin Y., da es sich hierbei um eine Abrechnung aus dem Jahre 2014 handelt, welche mehrere Jahre umfasst und zudem nicht detailliert belegt, welche Dienste, wann erbracht worden sind. Weder belegt noch abzugsfähig ist damit auch der an diesen Anwalt geleistete Vorschuss in Höhe von € 500.–.

Der unter der Rubrik Nebeneinkünfte zu versteuernde Betrag, welcher gemäss Einsprache-Entscheid der Steuerverwaltung vom 21. Juli 2016 auf CHF 106'331.– festgesetzt wurde, reduziert sich demgemäss auf CHF 78'336.– (= CHF 120'000.– - CHF 41'663.55). Damit erweist sich der Rekurs als begründet und ist teilweise gutzuheissen.

4. Ausgangsgemäss werden dem Rekurrenten nach § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessverordnung (VPO) aufgrund des fast vollständigen Obsiegens keine Verfahrenskosten auferlegt.

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen.
2. Die Steuerverwaltung wird im Sinne der Erwägungen angewiesen, das Einkommen aus selbständigem Nebenerwerb gemäss Ziff. 160 der Veranlagung vom 27. März 2014 von CHF 106'331 gemäss dem Einsprache-Entscheid vom 21. Juli 2016 auf CHF 78'336.– zu reduzieren.
3. ...
4. ...