



Entscheid vom 20. Januar 2017 (530 16 33)

Prozesskosten als Gewinnungskosten

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter M. Zeller, S. Schmid,
Gerichtsschreiberin I. Wissler

Parteien A.____,

Beschwerdeführer

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Beschwerdegegnerin

betreffend **direkte Bundessteuer 2012**

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung vom 27. März 2014 wurde der Pflichtige zu einem Einkommen aus selbständigem Nebenerwerb in Höhe von Fr. 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-Entscheidung 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 Beschwerde und begehrte, es seien Gewinnungskosten für den Rechtsstreit im Jahre 2011 im Umfang von Fr. 29'259.30 als Abzug zuzulassen und dementsprechend der festgesetzte Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 106'331.-- auf Fr. 71'591.-- herabzusetzen. Zur Begründung führte er aus, die Rechtskosten 2011 in Höhe von Fr. 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 Fr. 29'259.-- sei ihm jedoch verweigert worden, was widersprüchlich sei. Es seien die gesamten Rechtsanwaltskosten 2011 von Fr. 29'259.-- im Jahre 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 der Beschwerde. 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 An-

walts- und Gerichtskosten in der Steuerperiode 2011 nicht akzeptiert worden, weil ein Bezug zu einer bestimmten Einkommensquelle gänzlich gefehlt 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 Fr. 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 Fr. 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 Fr. 9'777.-- ausweise. Insgesamt seien zusätzlich Fr. 19'763.50 als Gewinnungskosten zum Abzug zuzulassen.

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

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss Art. 140 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig, wobei gemäss § 4 der Vollzugsverordnung DBG vom 13. Dezember 1994 i.V.m. § 129 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG) vom 7. Februar 1974 Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt werden.

Da die in formeller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

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

a) Gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG können als Berufskosten die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte; die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit (b); die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten (c); die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten, abgezogen werden. Nach Abs. 2 werden für die Berufskosten nach Abs. 1 lit. a - c Pauschalansätze festgelegt. Im Falle von Abs. 1 lit. a und c steht dem Steuerpflichtigen der Nachweis höherer Kosten offen. Wesentliche Voraussetzung der Abziehbarkeit der Unkosten gemäss dem Wortlaut von Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG ist deren Notwendigkeit zur Erzielung des Erwerbseinkommens (vgl. Knüsel/Suter in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Art. 26 DBG N 1 ff.).

b) Da die in Art. 26 Abs. 1 lit. c genannten abzugsfähigen „übrigen Kosten“ einen unbestimmten Rechtsbegriff darstellen, ist die Aufzählung der Berufskosten in Art. 26 Abs. 1 nicht abschliessend. Es werden nur einige Kosten angeführt, die auf jeden Fall als Gewinnungskosten zum Abzug zuzulassen sind.

Als Konsequenz aus dem kausalen Gewinnungskostenbegriff kommt dem Erfordernis der Notwendigkeit bzw. Erforderlichkeit, wie es in Art. 26 Abs. 1 lit a und b (notwendige Kosten) und Art. 26 Abs. 1 lit c (erforderliche Kosten) als Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit genannt wird, keine entscheidende Bedeutung zu bzw. darf die Notwendigkeit bzw. Erforderlichkeit nur als Indiz herangezogen werden. Das Element der Notwendigkeit bzw. Erforderlichkeit ist deshalb in einem weiten Sinn zu verstehen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A. Zürich 2016, Art. 26 N 1ff.).

c) Kosten aus Rechtsstreitigkeiten, insbes. Anwalts- und Gerichtskosten, sind nur abzugsfähig, wenn sie zur Erhaltung, Sicherung oder Mehrung des beruflichen Einkommens aufgewendet wurden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. Art. 27 N 12).

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 kras-
sen 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 Erwä-
gung 5.3 aus, unbedingt notwendig zur Erzielung dieses Einkommens seien die - überdurch-
schnittlich aufwendigen - Bemühungen des Anwalts nicht gewesen. Sie seien aber durch die
Entlassung des Beschwerdeführers veranlasst, die ihrerseits die Auseinandersetzung über die
streitigen Einkommensteile habe entstehen lassen, und sie seien für die Erzielung des Ein-
kommens auch nicht zum vornherein unnütz gewesen. Solche Kosten seien grundsätzlich zum
Abzug zuzulassen, auch wenn die Konsultation des Anwalts nur zu einem geringen Teil erfolg-
reich 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 Rechts-
beratung sowie Mandate, die ausserhalb der streitigen Einkommensquelle stehen würden, aus-
schliesse (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 Erträ-
gen 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 Kor-
rekturvorschrift, denn sie ergeben sich bereits aus den Grundsätzen ordnungsmässiger Buch-
führung (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 Steu-
erpflichtigen 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: Rich-
ner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 25 N 8, Art. 32 N 4; StGE vom 10. Februar 2012, 530 11
21, E. 4).

3. a) Vorliegend sind dem Beschwerdeführer im Zusammenhang mit einem Urheberrechtsstreit Anwalts- und Gerichtskosten entstanden, welche er in seiner Steuererklärung als Gewinnungskosten deklariert hat. Die Steuerverwaltung verweigerte in ihrem 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 Beschwerdeführer 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 Beschwerdeführer und der B.____ AG wurde per Datum vom 28. November 2012 für die Nutzung der Software eine einmalige Zahlung von Fr. 120'000.-- (plus MWSt.) verabredet und von der B.____ im Jahre 2012 ausgezahlt. Die Bemühungen des Beschwerdeführers 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 bevorschusst werden, ohne dass entsprechend im gleichen Jahr ein Erfolg verbucht werden kann. So hat die Kanzlei C.____ 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 Beschwerdeführer 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 C.____ vom 23. Januar 2012 in Höhe von Fr. 19'986.50, vom 7. März 2012 von Fr. 8'299.80, vom 12. September 2012 von Fr. 5'210.20, die Rechnung des Kantonsgerichts von Fr. 9'777.-- und die Rechnung des Übersetzungsdienstes von Fr. 162.45, was total Fr. 43'435.95 ergibt. Davon abzuziehen ist der gemäss dem Formular der eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer festgesetzte Vorsteuerabzug in Höhe von Fr. 1'772.40, was zu anrechenbaren Anwalts- und Prozesskosten in Höhe von insgesamt Fr. 41'663.55 führt. Nicht berücksichtigt werden kann die Rechnung in Höhe von € 1'600.-- von Rechtsanwalt D.____, 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 Fr. 106'331.-- festgesetzt wurde, reduziert sich demgemäss auf Fr. 78'336.-- (= Fr. 120'000.-- - Fr. 41'663.55). Damit erweist sich die Beschwerde als begründet und ist teilweise gutzuheissen.

4. Ausgangsgemäss sind dem Beschwerdeführer aufgrund des fast vollständigen Obsiegens nach Art. 144 Abs. 1 DBG keine Verfahrenskosten aufzuerlegen.

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Die Beschwerde 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 Fr. 106'331 gemäss dem Einsprache-Entscheid vom 21. Juli 2016 auf Fr. 78'336.-- zu reduzieren.
3. Es werden keine Kosten erhoben. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von 1'000.-- wird dem Beschwerdeführer zurückerstattet
4. Mitteilung an den Beschwerdeführer (1), die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).