

sprünglichen Katalogpreis) ein Abweichen von der Pauschalmethode rechtfertigen kann. So führt die EStV aus, dass gerade Angestellten grösserer Firmen kaum Geschäftsautos mit älteren Jahrgängen zur Verfügung gestellt werden dürften und daher in diesen Fällen der Grundsatz, dass der 0.8 %-Ansatz der durchschnittlichen Wertverminderung *über die gesamte Lebensdauer* Rechnung tragen soll, nicht befolgt werden könne. Dies könnte bloss geschehen, wenn die Basis, auf welcher der Gegenwert der privaten Fahrleistung berechnet wird, unverändert bleibt. Beim Abstellen auf den Kaufpreis eines Occasionautos ist dies nicht der Fall, womit sich für das identische Fahrzeug ganz unterschiedliche Privatanteile ergeben können (Ersterwerber behält das Fahrzeug: Gegenwert auf Basis des Kaufpreises, welcher mehr oder weniger dem Katalogpreis entsprechen dürfte/Zweiterwerber kauft das Fahrzeug: Gegenwert auf Basis des die Wertverminderung tragenden Kaufpreises).

Festzuhalten ist jedoch, dass der Privatanteil nach der Pauschalmethode pro Jahr mindestens CHF 1'800.00 beträgt. Dies ergibt umgerechnet einen Kaufpreis von CHF 18'750.00 (exkl. MWSt), was etwa einem Fahrzeug der unteren Preisklasse ohne besondere Ausstattung entspricht. Das Merkblatt N1/2007 macht damit deutlich, dass es bei der privaten Nutzung von Geschäftsfahrzeugen eine untere Wertgrenze gibt, die nicht unterschritten werden kann. Den Nutzern von Occasionsfahrzeugen wird damit je nach Kaufpreis ein höherer Gegenwert angerechnet als ein Abstellen rein auf den 0.8 %-Ansatz ergeben würde. Die EStV ihrerseits hielt wiederholt fest, dass der Kauf- bzw. der Anschaffungspreis massgeblich sei. Sofern es sich nicht um einen augenfällig zu tiefen Kaufpreis handelt, dürfte damit in der Regel auch bei Occasionsfahrzeugen auf den Kaufpreis abzustellen sein. Damit wird auch in gewissem Umfang einem allfällig altersbedingten, erhöhten Unterhaltsbedarf Rechnung getragen.

54 Berufskosten; Schadenersatzzahlungen (§ 35 Abs. 1 lit.c StG).

Kein Abzug von Schadenersatzzahlungen als Berufskosten bei grober Fahrlässigkeit.

Aus dem Entscheid des Steuerrekursgerichtes vom 29. April 2010 in Sachen Y. (3-RV.2009.165)

Aus den Erwägungen

3.

3.1.

Der Rekurrent war Verwaltungsratspräsident der X. AG, welcher 1999 Nachlassstundung gewährt worden war. In der Folge stellte sich heraus, dass die Firma gewisse Sozialversicherungsbeiträge nicht bezahlt hatte. Dies bewog die zuständige Ausgleichskasse, gegen die beiden damaligen Verwaltungsräte (den Rekurrenten sowie F.) eine Schadenersatzklage betreffend nicht entrichtete Sozialversicherungsbeiträge für die Zeit vom November 1998 bis zum Februar 1999 einzureichen. Der Rekurrent wurde schliesslich verpflichtet, einen Betrag von CHF 111'393.45 zu bezahlen. Die erste Zahlung von CHF 20'000.00 erfolgte am 30. Dezember 2005.

In der Steuererklärung 2005 (Beilage "1.2 unselbständiger Nebenerwerb") brachte der Rekurrent diese CHF 20'000.00 als Gewinnungskosten in Abzug. Er hält dazu fest, dass der Einsitz in Verwaltungsräten "zu den beruflichen Tätigkeiten eines in wirtschaftlichen Bereichen tätigen Anwaltes" gehöre. Die Verpflichtung zu Schadenersatzzahlungen gestützt auf die sozialversicherungsrechtlichen Grundlagen würden Bestandteil des üblichen Berufsrisikos eines Anwalts bilden. Es bestehe "ein enger Zusammenhang zwischen dem fraglichen Schadenersatz und dem aus meiner beruflichen Tätigkeit fliessenden Betriebsrisiko". Eine grobe Pflichtverletzung könne ihm nicht zur Last gelegt werden. Schliesslich wäre die Prämie für eine entsprechende Haftpflichtversicherung als Geschäftsaufwand zugelassen worden.

(...)

4.

4.1.

Das Einkommen aus der Tätigkeit als Verwaltungsrat stellt solches aus unselbständigem Erwerb dar (RGE vom 27. März 2008 in

Sachen F.M. = AGVE 2008 S. 328, mit Hinweisen auf: VGE vom 5. Dezember 2003 in Sachen A. + H.L. [BE.2003.00163]; ZStP 2002 S. 205 f). Davon geht auch der Rekurrent aus. Allerdings bringt er vor, die Schadenersatzzahlung sei im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als freiberuflicher Anwalt erfolgt. Nicht schlüssig ist deshalb, dass er die fragliche Zahlung von CHF 20'000.00 selber von seinen Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in Abzug bringt (Steuererklärung 2005).

4.2.

Da die damals bei der X. AG erzielten Verwaltungsratshonorare Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit darstellen, können auch die mit dieser Tätigkeit zusammenhängenden Gewinnungskosten bloss solche aus unselbständiger Erwerbstätigkeit sein. Daran ändert auch das Vorbringen des Rekurrenten, wonach die Einsitznahme in Verwaltungsräte zum Tätigkeitsbereich eines (Wirtschafts-)Anwalts gehöre, nichts. Etwas anderes könnte nur gelten, wenn die Verwaltungsratshonorare als Bestandteil der selbständigen Erwerbstätigkeit betrachtet werden müssten, was allerdings eine entsprechende - vom Rekurrenten selber nicht vorgenommene - Verbuchung voraussetzt (RGE vom 27. März 2008 in Sachen F.M.).

(...)

5.

5.1.

Als Berufskosten werden u.a. "die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten" abgezogen (§ 35 Abs. 1 lit. c StG). Dazu gehören z.B. Auslagen für Berufswerkzeuge, Fachliteratur, ein privates Arbeitszimmer und Berufskleider (§ 12 StGV in Verbindung mit Art. 7 Abs. 1 der Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 [BkV; Fassung Anhang vom 22. Juli 2004]).

5.2.

Nach der Rechtsprechung können unter die übrigen Berufsauslagen auch erwerbsbezogene Schadenersatzleistungen fallen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Begriff der Berufskosten nicht nur sog. finale Aufwendungen umfasst, die unmittelbar für die Erzielung des Einkommens getätigt werden und mit ihr in einem direkten

ursächlichen Zusammenhang stehen. Abzugsfähig sind unter Umständen auch kausale Kosten (d.h. solche, die nicht zum Zwecke der Einkommenserzielung gemacht werden, sondern eine Folge der beruflichen Tätigkeit sind), wenn sie direkt durch die berufliche Tätigkeit verursacht werden. Diesfalls geht es also um willensunabhängige Ausgaben infolge Eintritts eines mit der Erwerbstätigkeit verbundenen, nicht ohne weiteres vermeidbaren Risikos. Diese Voraussetzungen können nicht nur bei Kausalhaftungen erfüllt sein, sondern unter Umständen auch in Fällen der Verschuldenshaftung, z.B. bei der Organhaftung des Verwaltungsrats einer Aktiengesellschaft.

Als genügend engen Zusammenhang zwischen dem Beruf und dem zu leistenden Schadenersatz verlangt die Praxis ein Betriebsrisiko, das derart eng mit der Erwerbstätigkeit verbunden ist, dass es bei deren Ausübung in Kauf genommen werden muss. Das Herbeiführen des ersatzpflichtigen Schadens bildet somit einen Teil des Risikos, welches die Einkommenserzielung gewöhnlich mit sich bringt, und erscheint als eine nicht ohne weiteres vermeidbare Begleiterscheinung davon. In diesem Fall wird auch die für die Besteuerung massgebliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Pflichtigen durch das betreffende Risiko begrenzt. Nicht abzugsfähig sind hingegen Zahlungen, deren Ursache den Rahmen dessen sprengt, was noch als mit der Ausübung der Erwerbstätigkeit üblicherweise verbundenes Risiko gelten kann, z.B. wenn eine Verschuldenshaftung auf einem krassen und aussergewöhnlichen Fehlverhalten beruht bzw. grobfahrlässig oder sogar absichtlich herbeigeführt worden ist (zum Ganzen: Bundesgerichtsurteil vom 16. Dezember 2008 [2C_566/2008] = StR 2009 S. 561 = ZStP 2009 S. 223, mit Hinweisen auf BGE 124 II 29, ASA 67 480, StE 2002 B 23.45.2 Nr. 2, ASA 64 232 E. 3).

Das Bundesgericht hat in besagtem Entscheid präzisierend Folgendes festgehalten:

"Dementsprechend ist es wohl richtig, die (Kausal-)Beziehung zwischen Einkommenserzielung und Abzugsfähigkeit der Gewinnungskosten zu betonen, aber mit mindestens zwei wesentlichen Präzisierungen: Einerseits ist es nicht in das individuelle Belieben des Pflichtigen gestellt, (subjektiv) darüber zu befinden, ob die von ihm angegebenen Kosten abzugsfähig sind; denn die Steuerfolgen

von erwerbsbezogenen Schadenersatzzahlungen sollen nicht generell auf den Staat abgewälzt werden können; die Beurteilung der Abzugsfähigkeit obliegt den Behörden, wobei diese strikt an die gesetzlichen Bedingungen gebunden sind. Andererseits kann nicht die blossе Tatsache irgendeines Zusammenhangs zwischen Kosten und Einkommenserzielung genügen; vielmehr muss dieser Zusammenhang die vom Gesetz geforderte Intensität aufweisen und kann gegebenenfalls nur derjenige Teil der geltend gemachten Kosten zum Abzug zugelassen werden, bei dem diese genügende Intensität wirklich erfüllt ist. Die genannten beiden Präzisierungen gelten nicht nur für die 'Erforderlichkeit' bzw. 'Notwendigkeit' der Gewinnungskosten im Rahmen von Art. 26 Abs. 1 lit. a-c DBG (zu lit. d dieser Vorschrift vgl. u.a. StE 2008 B 22.3 Nr. 96 E. 3 mit Hinweisen), sondern auch für die 'geschäftsmässige Begründetheit' der abzugsfähigen Kosten selbständiger Erwerbstätigkeit (vgl. zum Verhältnis der beiden Bereiche BGE 124 II 29 E. 3b S. 32 f.; StE 2002 B 23.45.2 Nr. 2 E. 5 sowie oben E. 2.3 in fine).

In diesem Sinne hat die Praxis das gesetzliche Tatbestandsmerkmal der Erforderlichkeit bzw. der Notwendigkeit gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. a-c DBG durch mehrere Beurteilungskriterien verdeutlicht (vgl. dazu BGE 124 II 29 E. 3 S. 32 ff.), die sich auf die verschiedenen Teilbereiche und Einzelkonstellationen unterschiedlich gut anwenden lassen. Hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von erwerbsbezogenen Schadenersatzzahlungen ist zuerst das Kriterium hervorzuheben, ob bzw. inwiefern die Vermeidung einer solchen Zahlung dem Berufstätigen zugemutet werden kann. Direkt damit verbunden ist die Frage, ob bzw. in welchem Umfang die Zahlung einem üblichen Betriebsrisiko des Erwerbstätigen entspricht (vgl. oben E. 2.3).

In diesem Zusammenhang hat das Bundesgericht den Verschuldensgrad der (zivilrechtlichen) Verantwortlichkeit behandelt. Die Praxis wird nicht genau wiedergegeben, wenn bemängelt wird, das Bundesgericht stütze sich auf Gesichtspunkte, die der Wertneutralität des Steuerrechts zuwiderlaufen würden. Wie aus der Begründung der massgeblichen Urteile deutlich wird, werden die Umstände und Hintergründe der Schadenersatzzahlung nicht im Hinblick auf ein moralisch verwerfliches Verhalten geprüft, sondern um den Zusam-

menhang zur Erwerbstätigkeit festzustellen, d.h. namentlich, wie unüblich bzw. vermeidbar das eingegangene Betriebsrisiko ist. Dementsprechend ist auch offen gelassen worden, ob Ersatzleistungen aufgrund grobfahrlässig verursachter Schädigungen allgemein nicht von den Steuern abgesetzt werden können (vgl. StE 2002 B 23.45.2 Nr. 2 E. 5.2; ZStP 12, 80 E. 2.2).

Im Rahmen der sich aufdrängenden Gesamtbetrachtung der konkreten Umstände des Einzelfalls ist der Verschuldensgrad nur ein Aspekt unter mehreren. Daneben kann es u.a. auch auf die Art und den Umfang der massgeblichen Schädigung ankommen, so z.B. darauf, ob sie zulasten der eigenen Unternehmung erfolgt ist (wie bei dem in ZStP 12, 80 veröffentlichten Fall, in dem der Präsident des Verwaltungsrats die finanzielle Aushöhlung der eigenen Gesellschaft durch die Gewährung ungesicherter betrieblicher Darlehen für ein privates Immobilienprojekt der Alleinaktionärin mitverschuldete). In Bezug auf die Unüblichkeit bzw. Vermeidbarkeit der eingegangenen Betriebsrisiken kann auch ins Gewicht fallen, ob der Berufstätige die gesetzlich vorgeschriebenen Sozialleistungen zugunsten seiner Arbeitnehmer nicht einbezahlt hat, d.h. eine allen zugemutete und üblicherweise auch vollumfänglich erfüllte Pflicht nicht eingehalten hat. Diese und weitere Gesichtspunkte können im Einzelfall von Belang sein, um darüber zu befinden, ob zwischen der erfolgten Schadensverursachung und der Einkommenserzielung ein genügend enger Zusammenhang besteht. Dabei kann der Verschuldensgrad bedeutsam sein und gegebenenfalls von den Steuerbehörden vorfrageweise festgelegt werden (vgl. oben E. 4.1), ohne dass dies aber - nach dem Gesagten - zwingend in jedem Einzelfall zu geschehen hat."

Entscheidend ist demnach gemäss Bundesgericht primär der Zusammenhang zwischen der Schadenersatzzahlung und der Erwerbstätigkeit, d.h. namentlich die Frage, wie unüblich das eingegangene Betriebsrisiko ist bzw. ob es bei Ausübung der Tätigkeit in Kauf genommen werden musste.

6.

6.1.

6.1.1.

Nach Art. 52 AHVG (in der bis zum 31. Dezember 2002 gültigen Fassung) hat ein Arbeitgeber, der durch absichtliche oder grobfahrlässige Missachtung von Vorschriften einen Schaden verschuldet, diesen der Ausgleichskasse zu ersetzen. Ist der Arbeitgeber eine juristische Person, so können subsidiär gegebenenfalls die verantwortlichen Organe in Anspruch genommen werden.

Die subsidiäre Organhaftung stellt keine Kausalhaftung dar, sondern setzt immer ein qualifiziertes Verschulden mindestens in Form von grober Fahrlässigkeit voraus. Die Ausgleichskasse, welche feststellt, dass sie einen durch Missachtung von Vorschriften entstandenen Schaden erlitten hat, darf davon ausgehen, dass der Arbeitgeber oder dessen Organ die Vorschriften absichtlich oder mindestens grobfahrlässig verletzt hat, sofern keine Anhaltspunkte für die Rechtmässigkeit des Handelns oder die Schuldlosigkeit des Arbeitgebers bestehen (Bundesgerichtsurteil vom 5. Februar 2009 [9C_228/2008], u.a. mit Hinweis auf BGE 129 V 11, 126 V 237, 123 V 12 und 108 V 183).

6.2.

6.2.1.

Mit Urteil vom 21. April 2005 hat das Eidgenössische Versicherungsgericht festgehalten, dass der Rekurrent für die Zeitspanne vom November 1998 bis zum Februar 1999 formelle und materielle Organstellung im Sinne von Art. 52 AHVG und der Rechtsprechung innehatte und entsprechend der subsidiären Organhaftung unterliege. Das Eidgenössische Versicherungsgericht bestätigte das dem Rekurrenten von der Vorinstanz vorgeworfene grobfahrlässige Verhalten bzw. die Pflicht zur Zahlung der eingeklagten Beiträge.

6.2.2.

Indem der Rekurrent als Verwaltungsratspräsident der X. AG zur Bezahlung des Schadens zur Verantwortung gezogen wurde, wird aufgezeigt, dass dieser zumindest durch grobe Missachtung der Vorschriften bzw. seiner Pflichten als Verwaltungsratspräsident entstan-

den ist. Der Rekurrent anerkennt dies offensichtlich, da er die Schuld ratenweise bezahlt.

6.3.

Zum einen sind damit die Vorbringen des Rekurrenten, ihm könne keine grobe Pflichtverletzung zur Last gelegt werden, durch das Urteil des Eidgenössischen Versicherungsgerichts widerlegt. Weshalb die Pflichtverletzung "im Sinne der steuerrechtlichen Rechtsprechung" milder beurteilt werden sollte, ist nicht ersichtlich. Zum anderen ist festzuhalten, dass die Pflicht zur Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen zwar durchaus zum üblichen Berufsrisiko eines Verwaltungsrates gezählt werden kann, vorliegend jedoch dem Versäumnis bzw. dem eigenen Verschulden des Rekurrenten zuzurechnen ist. Wie das Eidgenössische Versicherungsgericht festgehalten hat, wäre es dem Rekurrenten - indem er die Begleichung der ausstehenden Sozialversicherungsbeiträge veranlasst bzw. überwacht hätte - möglich und zumutbar gewesen, die (vermeidbare) Begleitscheinung seiner Nebenerwerbstätigkeit abzuwenden (Bundesgerichtsurteil vom 25. Januar 2002 [2A.90/2001]; RGE vom 25. Oktober 2007 in Sachen C. + S.B., mit Hinweis auf Bundesgerichtsurteil vom 4. November 2002 [2A.252/2002] = ZStP 2003 Nr. 12).

6.4.

An dieser Beurteilung vermag auch das Vorbringen des Rekurrenten, wonach die Prämien einer allfälligen Haftpflichtversicherung für die Tätigkeiten als Verwaltungsrat als Geschäftsaufwand hätten verbucht werden können, nichts zu ändern. Schliesslich hat der Rekurrent effektiv nie Prämien bezahlt bzw. nie einen entsprechenden Geschäftsaufwand tragen müssen. Es hätte ihm zwar frei gestanden, der Pflicht zur Zahlung von Schadenersatz durch eine entsprechende Versicherung für die Tätigkeiten als Verwaltungsrat allenfalls zu entgehen. Damit ist jedoch nichts von den vorstehenden Ausführungen Abweichendes in Bezug auf die steuerliche Behandlung von Schadenersatzzahlungen gesagt.

7.

Insgesamt erweist sich der Rekurs als unbegründet. Die fraglichen Schadenersatzzahlungen beruhen auf grober Fahrlässigkeit des

Rekurrenten und stellen weder abzugsfähige Berufskosten noch geschäftsmässig begründeten Aufwand dar. Der Rekurs ist abzuweisen.

55 Gewinnungskosten des selbständig Erwerbenden; Kulanzzahlung (§ 36 Abs. 1 StG).

Zahlungen aus Kulanz und ohne rechtliche Verpflichtung sind, wenn keine Gegenleistung zu erwarten ist, kein geschäftsmässig begründeter Aufwand und damit nicht abzugsfähig.

Aus dem Entscheid des Steuerrekursgerichtes vom 27. Mai 2010 in Sachen R. + S.S. (3-RV.2009.158)

Aus den Erwägungen

4.

4.1.

Der Rekurrent ist selbständig erwerbstätiger Versicherungsmakler. Im Jahr 2004 schloss er mit drei Kunden Vermögensverwaltungsaufträge ab, wonach er zum Handel mit Vermögenswerten der Kunden bei der S. beauftragt wurde. Aus diesen Vermögensverwaltungsaufträgen ergaben sich nach Angaben des Rekurrenten bei den drei Kunden per 31. Oktober 2006 Verluste von total CHF 435'734.00.

Im Dezember 2006 schloss der Rekurrent mit den drei Kunden Vereinbarungen über die Übernahme der Verluste durch den Rekurrenten ab, wobei die Rückzahlung ratenweise während vier bis sechs Jahren erfolge. Dazu hielt der Rekurrent in einer Besprechung auf dem Steueramt betreffend das Steuerjahr 2004 fest, die Übernahme der Verluste sei freiwillig erfolgt, da die Haftpflichtversicherung die Verluste nicht decke.

4.2.

In der Buchhaltung des Jahres 2005 verbuchte der Rekurrent eine Rückstellung von CHF 50'000.00 für die Verlustübernahme.

(...)