



Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 28. Februar 2013

Mitwirkende

Dr. Markus W. Stadlin (Vorsitz), Dr. Piera Beretta,
Dr. Stefan Grieder, Dr. Christophe Sarasin,
Dr. Ursula Schneider-Fuchs, Prof. Felix Uhlmann und
MLaw Rebecca Niggli (Gerichtsschreiberin)

Parteien

Ehegatten X

[...]

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt,
Fischmarkt 10, 4001 Basel

Gegenstand

Kantonale Steuern pro 2010

(Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit,
§§ 17 und 18 StG; Berufskosten, § 27 Abs. 1 lit. c StG)

Sachverhalt

- A. Die Rekurrenten, die Ehegatten X, deklarierten in ihrer Steuererklärung pro 2010 Lohneinkünfte von der B AG in der Höhe von CHF 96'370.00. Nicht deklariert wurde eine von der B AG entrichtete Eintrittsentschädigung in der Höhe von CHF 30'000.00. Der Ehemann erhielt diese anlässlich seiner Neuanstellung per 1. April 2010 zwecks Rückzahlung von Unkostenbeiträgen seiner vormaligen Arbeitgeberin, der C AG, in der Höhe von CHF 30'591.95. Im Zusammenhang mit einem Auslandsaufenthalt in Grossbritannien im Jahr 2009 hatte C AG den Rekurrenten für Umzug, Fracht, Reise etc. insgesamt CHF 66'746.09 zukommen lassen, mit der Vereinbarung, dass bei vorzeitiger Kündigung diese Leistungen pro rata rückzuvergüten seien.

Die Steuerverwaltung qualifizierte mit Veranlagungsverfügung vom 28. Juli 2011 die Eintrittsentschädigung vollumfänglich als steuerbares Einkommen und veranlagte gemäss dem auf dem Lohnausweis der B AG ausgewiesenen Nettolohn ein Einkommen in der Höhe von CHF 124'855.00. Unter Bemerkungen nahm sie den Hinweis vor, dass die Eintrittsentschädigung zu Recht als unregelmässige Leistung im Lohnausweis Eingang gefunden habe und Bestandteil des durch die Rekurrenten zu versteuernden Haupterwerbes sei.

- B. Mit Schreiben vom 15. August 2011 erhoben die Rekurrenten fristgerecht Einsprache. Sie akzeptierten, dass die Steuerverwaltung die Eintrittsentschädigung der B AG von CHF 30'000.00 als Erwerbseinkommen aufgerechnet hat, beantragten jedoch, die von ihnen an C AG zurückerstatten CHF 30'591.95 seien als Gewinnungskosten zum Abzug zuzulassen.

Die Steuerverwaltung wies mit Entscheid vom 3. Februar 2012 die Einsprache ab. Zur Begründung hielt sie im Wesentlichen fest, dass es sich bei der Zahlung an C AG nicht wie von den Rekurrenten behauptet um eine Konventionalstrafe handle, weshalb diese auch nicht als Gewinnungskosten zum Abzug gebracht werden könne. Vielmehr sei es in der Steuerperiode pro 2009 zu einer Überbesteuerung gekommen, indem die Rekurrenten in Grossbritannien Leistungen versteuert hätten, welche sie ein Jahr später wieder zurückbezahlen mussten. Eine diesbezügliche Korrektur könne allenfalls einzig durch die englischen Fiskalbehörden erfolgen.

- C. Gegen diesen Entscheid richtet sich vorliegender Rekurs vom 21. Februar 2012. In ihrer Vernehmlassung vom 27. April 2012 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

Erwägungen

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrenten sind als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 3. Februar 2012 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 21. Februar 2012 (Datum des Poststempels: 22. Februar 2012) ist somit einzutreten.

2.
 - a) Die Rekurrenten beantragen, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 3. Februar 2012 aufzuheben und die von der B AG erhaltene Eintrittsentschädigung von ihrem steuerbaren Einkommen zu subtrahieren. Eventualiter seien die CHF 30'000.00 als Gewinnungskosten zu betrachten und anstelle des pauschalen Berufskostenabzugs zu berücksichtigen.

 - b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Es gilt vorliegend zu prüfen, ob es sich bei der Eintrittsentschädigung um steuerbares Einkommen der Rekurrenten handelt oder allenfalls die Entschädigung in Form von Gewinnungskosten zum Abzug zuzulassen ist.

3.
 - a) Gemäss § 17 Abs. 1 StG unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Nach § 18 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder und andere geldwerte Vorteile steuerbar.

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

bb) 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. Anstelle der nachgewiesenen tatsächlichen Berufskosten gemäss Abs. 1 kann ein Pauschalbetrag in der Höhe von CHF 4'000.00 abgezogen werden (§ 27 Abs. 2 StG).

cc) Als steuerlich abziehbare Berufskosten bei unselbständiger Erwerbstätigkeit gelten nach § 19 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 (StV) Aufwendungen, die für die Erzielung des Einkommens erforderlich sind und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen. Gemäss § 19 Abs. 3 StV sind Aufwendungen, welche der oder die Arbeitgebende oder eine Drittperson übernimmt, nicht abziehbar. 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. Wird kein entsprechender Beweis erbracht, so hat die steuerpflichtige Person die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 3. Juli 2006, E. 2.3, publ. in: BStPra 6/2007, S. 513 ff.).

dd) Als Gewinnungskosten gelten gemäss § 26 StG die zur Erzielung der steuerbaren Einkünfte notwendigen Aufwendungen. Es sind jene speziellen Kosten, die unmittelbar aufgewendet werden müssen und damit Voraussetzung bilden, um die steuerbaren Einkünfte zu „gewinnen“. Abzugsfähige Gewinnungskosten sind demnach Berufskosten, welche in ihrer Art und Höhe mit einer beruflichen Tätigkeit in einem inneren Zusammenhang stehen und für die Einkommenserzielung eine Notwendigkeit darstellen. Diese Kausalität liegt vor, wenn die Aufwendungen direkt und unmittelbar dem Gewinn, der Erhaltung oder der Steigerung des Berufseinkommens dienen. Gewinnungskosten entstehen dann, wenn der Pflichtige bei der Ausübung seiner Erwerbstätigkeit Auslagen auf sich nehmen muss, die ihm zusätzlich zu den üblichen Haushalts-, Anlage und Repräsentationskosten erwachsen. Bei unselbständiger Erwerbstätigkeit werden nur jene Kosten zum Abzug zugelassen,

die objektiv notwendig sind, d.h. aufgewendet werden müssen, um die betreffenden Einkünfte zu erzielen (vgl. StRKE Nr. 165/2005 vom 18. Mai 2006, E. 3.c, publ. in: BStPra 7/2007, S. 558 ff.).

4. a) aa) Die Rekurrenten sind der Ansicht, dass ihnen durch die Eintrittsentschädigung der B AG im Jahr 2010 wirtschaftlich betrachtet – im Sinne eines Nettovermögenszuwachses – kein Einkommen zugeflossen ist, da sie das Geld sogleich für die Tilgung der Rückerstattungsforderung von C AG hätten verwenden müssen. Die Zahlung der B AG erfolgte ausschliesslich zum Zwecke, einer vertraglichen Verpflichtung gegenüber dem ehemaligen Arbeitgeber des Ehemannes nachzukommen, weshalb es sich bei den CHF 30'000.00 um keine steuerbaren Einkünfte handle.

bb) Grundsätzlich unterliegen alle einmaligen und wiederkehrenden Einkünfte der Einkommenssteuer. Unter Verweis auf eine Lehrmeinung (vgl. Markus Reich, Rückerstattung von übersetzten Boni und anderen Lohnzahlungen, publ. in: A-SA 80 S. 109 ff.) argumentieren die Rekurrenten vorliegend, Vermögenszugänge seien aber nur dann einkommensbildend, wenn sie zu einer Zunahme der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit führen und die Befriedigung privater Bedürfnisse ermöglichen würden. Demnach müsse vorab jeweils untersucht werden, ob einem Vermögenszugang nicht ein ihm korrelierender Vermögensabgang gegenüberstehe. Zutreffendenfalls würden entsprechende Vermögenseingänge zu „Nichteinkünften“. So stelle etwa eine Schadenersatzzahlung keinen Reinvermögenszugang dar, da diese lediglich ausgleicht, was zuvor an Vermögen entsprechend eingebüsst worden sei (vgl. Reich, a.a.O., Ziff. 2.2.3).

cc) Es stellt sich also die Frage, ob die Zahlung der B AG an die Rekurrenten als Schadenersatz und somit als Nichteinkunft zu qualifizieren ist. Um sich gegenseitig zu neutralisieren, ist zwischen der Vermögenseinbusse und dem als Einkommen in Frage kommenden Vermögenszugang ein qualifiziert enger Konnex erforderlich. Der Grund der Rückleistung muss in Umständen oder Ereignissen liegen, die unmittelbar mit der Leistung selber verknüpft sind. Im vorliegenden Fall entschädigte die B AG die Rekurrenten nicht für einen Schaden, den sie ihnen selbst zugefügt hatte. Ein solcher entstand den Rekurrenten allenfalls durch die Kündigung des Ehemannes bei C AG, wobei mit der B AG nicht der Schädiger selbst den „Schaden“ bezahlte, sondern ein unbeteiligter Dritter. Ebenso wenig zahlten die Rekurrenten die Eintrittsentschädigung zurück oder tilgten eine sonstige Forderung der B AG. Vielmehr erstatteten sie C AG Kosten für von ihr erbrachte Leistungen im Zusammenhang mit dem Auslandengagement des Ehemannes. Die Eintrittsentschä-

digung der B AG korreliert nicht mit der Rückzahlungsverpflichtung gegenüber C AG und stellt somit auch keine Nichteinkunft der Rekurrenten dar. Ein enger Konnex könnte einzig zwischen den Leistungen von C AG im Jahr 2009 und der späteren Rückerstattung durch die Rekurrenten gesehen werden, wobei aber angesichts der sich stellenden Periodizitäts- und Lokalitätsprobleme offen zu lassen ist, ob die in Grossbritannien von C AG erhaltenen Mittel bei den Rekurrenten auch tatsächlich als Nichteinkünfte zu qualifizieren wären.

b) aa) Eventualiter beantragen die Rekurrenten, es seien die von der B AG erhaltenen CHF 30'000.00 als Gewinnungskosten zu betrachten und anstelle des Pauschalabzugs zu berücksichtigen. Demnach müsste die Rückzahlungsverpflichtung gegenüber C AG unter die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten im Sinne von § 27 Abs. 1 lit. c StG subsumiert werden können. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung umfasst der Begriff der Berufskosten nicht nur finale Aufwendungen, die unmittelbar für die Erzielung des Einkommens getätigt werden und mit ihr in einem direkten ursächlichen Zusammenhang stehen (z.B. Fahrtkosten zum Arbeitsplatz), sondern auch „kausale Kosten“, wenn sie direkt durch die berufliche Tätigkeit verursacht werden. Als solche sind die Aufwendungen zu verstehen, die nicht zum Zwecke der Einkommenserzielung gemacht werden, sondern eine Folge der beruflichen Tätigkeit sind. Diesfalls handelt es sich um willensunabhängige Ausgaben infolge Eintritts eines mit der Erwerbstätigkeit verbundenen, nicht ohne weiteres vermeidbaren Risikos (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_465/2011 vom 10. Februar 2012 E. 2.2 m.w.H.).

bb) Die genannten Voraussetzungen können nicht nur bei Kausalhaftungen, sondern unter Umständen auch in Fällen der Verschuldenshaftung erfüllt sein, wie beispielsweise die Schadenersatzpflicht eines Verwaltungsratsmitglieds aus Organhaftung. Als genügend engen Zusammenhang zwischen dem Beruf und dem zu leistenden Schadenersatz wird dabei ein Betriebsrisiko verlangt, 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 (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_465/2011 vom 10. Februar 2012 E. 2.3). Im vorliegenden Fall ist der ersatzpflichtige Schaden nicht durch eine typische Tätigkeit des Ehemannes im Rahmen seiner Erwerbstätigkeit bei B AG entstanden, sondern bereits als Folge seiner Kündigung bei C AG. Von einer nicht vermeidbaren Begleiterscheinung, die

die Einkommenserzielung gewöhnlich mit sich bringt, kann daher nicht gesprochen werden. Die Rückzahlung war weder Voraussetzung noch Folge der Tätigkeit des Ehemannes bei B AG, womit den CHF 30'000.00 kein Gewinnungskostencharakter zukommt.

cc) Schliesslich ist fraglich, ob die Rückzahlungsverpflichtung allenfalls eine Konventionalstrafe darstellt. Als solche wird eine Leistung bezeichnet, die der Schuldner dem Gläubiger für den Fall verspricht, dass er eine bestimmte Schuld (Hauptverpflichtung) nicht oder nicht richtig erfüllt. Die Konventionalstrafe hat zum Zweck, eine Hauptschuld zu sichern. Sie tritt neben die Hauptpflicht hinzu und ist akzessorischer Natur. Konventionalstrafen können grundsätzlich als Gewinnungskosten qualifiziert und zum Abzug gebracht werden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, N 49 zu Art. 26). Im vorliegenden Fall verpflichtete sich der Ehemann gegenüber C AG als Gegenleistung für die erhaltenen Unkostenbeiträge, innert einer gewissen Frist seine Anstellung nicht zu kündigen. Da er das Arbeitsverhältnis dennoch vorzeitig beendete, schuldete er C AG noch einen Teil seiner Arbeitsleistung. Die Rückzahlungsverpflichtung stellt m.a.W. den noch nicht geleisteten Teil der Hauptverpflichtung des Ehemannes dar und tritt nicht als selbständiger Anspruch neben die Hauptleistung hinzu. Die Rückzahlungsverpflichtung ist somit nicht als Strafe zu betrachten, sondern als Gegenleistung für bereits getätigte Aufwendungen. Damit kommt auch eine steuerliche Abzugsfähigkeit der Rückzahlung als Konventionalstrafe nicht in Frage.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die den Rekurrenten zugeflossenen CHF 30'000.00 von der Steuerverwaltung zu Recht als Einkommen qualifiziert wurden. Auch kann die Eintrittsentschädigung der B AG nicht in Form von Gewinnungskosten zum Abzug zugelassen werden. Der Rekurs ist somit abzuweisen.
6. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist den Rekurrenten in Anwendung von § 170 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 135 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 eine Spruchgebühr aufzuerlegen. Diese Spruchgebühr wird im vorliegenden Fall auf CHF 1'200.00 festgelegt.

Beschluss

- ://:
1. Der Rekurs wird abgewiesen.
 2. Die Spruchgebühr wird auf CHF 1'200.00 festgelegt.
 3. Die Kosten werden den Rekurrenten auferlegt.
 4. Der Entscheid wird den Rekurrenten und der Steuerverwaltung mitgeteilt.