

# **BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2020.60 vom 2. November 2017**

BS Appellationsgericht, 2017-11-02, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs\\_appellationsgericht\\_VD.2020.60](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2020.60)

FR: BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2020.60 du 2 novembre 2017

IT: BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2020.60 del 2 novembre 2017

## **Erwägungen**

### **E. 1**

1.1 Gegen Entscheide der Steuerrekurskommission als vom Regierungsrat gewählte Kommission kann bezüglich der kantonalen Steuern Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden (§ 171 des Steuergesetzes [StG, SG 640.100]; § 10 Abs. 1 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsrechtspflege [VRPG, SG 270.100]). Zuständig ist das Dreiergericht (§ 92 Abs. 1 Ziff. 11 i.V.m. § 32 Abs. 1 des Gerichtsorganisationsgesetzes [GOG, SG 154.100]). Das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen des VRPG, soweit das Steuergesetz keine spezielle Vorschrift enthält (§ 171 Abs. 4 StG).

1.2 Zum Rekurs ist legitimiert, wer durch den angefochtenen Entscheid berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an seiner Aufhebung oder Abänderung hat (§ 13 Abs. 1 VRPG). Dies trifft auf die Rekurrenten als Adressaten des angefochtenen Entscheides zu. Der Rekurs wurde rechtzeitig eingereicht und begründet (§ 171 Abs. 2 i.V.m. § 164 Abs. 2 StG), weshalb darauf einzutreten ist.

1.3 Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 VRPG, da das Steuergesetz keine speziellen Vorschriften über das Rekursverfahren vor dem Verwaltungsgericht enthält (siehe § 171 StG). Demnach prüft das Gericht insbesondere, ob die Vorinstanz das öffentliche Recht nicht oder nicht richtig angewandt, den Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- oder Verfahrensvorschriften verletzt oder von dem ihr zustehenden Ermessen einen unzulässigen Gebrauch gemacht hat.

### **E. 2**

2.1 Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist die Frage der Zulässigkeit der mangels geschäftsmässiger Begründetheit von der Steuerverwaltung vorgenommenen Aufrechnung der in der Erfolgsrechnung 2015 des Rekurrenten erfolgten Verbuchung von Aufwendungen im Betrag von CHF 67'100.■ für Anwalts- und Prozesskosten im Zusammenhang mit dem Schiedsgerichtsverfahren [...] und von Rückstellungen im Betrag von CHF 500'000.■ für drohende Schadenersatzansprüche der Kläger jenes Verfahrens.

2.2 Wie die Vorinstanz zutreffend erwog, sind gemäss § 19 Abs. 1 StG alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Gemäss § 28 Abs. 1 StG werden davon die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen. Gemäss § 28 Abs. 2 lit. b StG gehören zu den geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten die geschäftsmässig begründeten und verbuchten Rückstellungen und Wertberichtigungen für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch

unbestimmt ist, für Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere mit Waren und Debitoren, verbunden sind, und für andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen.

Gemäss § 19 Abs. 3 StG gilt betreffend die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit für Steuerpflichtige, die eine ordnungsgemässe Buchhaltung führen, § 69 StG sinngemäss. Danach bildet Ausgangspunkt für die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns jeweils der Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahres (§ 69 Abs. 1 lit. a StG). Aus dieser expliziten Anknüpfung an den handelsrechtlichen Erfolgsausweis wird das sog. Massgeblichkeitsprinzip abgeleitet, das die Steuerbehörden grundsätzlich dazu verpflichtet, für die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns auf die handelsrechtliche Jahresrechnung abzustellen, sofern nicht steuerliche Vorschriften eine Korrektur verlangen (Regli, in: Tarolli Schmidt/Villard/Bienz/Jaussi [Hrsg.], Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 69 N 17; Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Art. 49 ■ 101 DBG, Besteuerung juristischer Personen, Quellensteuer für natürliche und juristische Personen, Therwil 2004, Art. 58 N 2 und 71; Blumenstein/Locher, System des Schweizerischen Steuerrechts, 7. Auflage, Zürich 2016, S. 325 f.; Behnisch, Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, in: Büren [Hrsg.], Aktienrecht 1992 ■ 1997: Versuch einer Bilanz, Zum 70. Geburtstag von Rolf Bär, Bern 1998, S. 21, 23 ff.; Brülisauer/Mühlemann, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 58 N 8 ff.; BGE 141 II 83 E. 3.1; VGE VD.2010.124 vom 31. März 2011 E. 2.2). Dem steuerbaren Reingewinn zuzurechnen sind alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen (§ 69 Abs. 1 lit. b Ziff. 2 StG). Nach § 69 StG wird für die Ermittlung des Geschäftsertrags nach dem Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz an den Saldo der Erfolgsrechnung als Nettogrösse angeknüpft. Die steuerrechtlichen Normen zur Abziehbarkeit der Gewinnungskosten, insbesondere § 28 Abs. 2 StG haben in diesem Fall die Funktion von steuerrechtlichen Korrekturvorschriften (vgl. Safarik, in: Tarolli Schmidt/Villard/Bienz/Jaussi [Hrsg.], Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 28 N 2; zum Ganzen auch Reich/Züger/Betschart, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 27 N 2; VGE VD.2018.209 vom 29. September 2019 E. 2.1.2.3).

### **E. 2.3**

2.3.1 Im handelsrechtlichen Sinne wird mit einer Rückstellung der laufenden Geschäftsperiode ein tatsächlich oder zumindest wahrscheinlich verursachter, in seiner Höhe aber noch nicht genau bekannter Aufwand oder Verlust, der sich erst in einem späteren Geschäftsjahr geldmässig verwirklicht, gewinnmindernd angerechnet (BGE 141 II 83 E. 5.1 S. 87; Reich/von Ah, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 10 N 18; vgl. Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich 2013, § 64 N 116; vgl. zur direkten Bundessteuer: Reich/Züger/Betschart, a.a.O., Art. 29 N 1). Mit der Rückstellung wird ein Aufwand erfolgswirksam berücksichtigt, der noch nicht zur Ausgabe geworden ist.

Handelsrechtlich erforderlich sind Rückstellungen, wenn vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren erwarten lassen (Art. 960e Abs. 2 des Obligationenrechts [OR, SR 220]; VGE VD.2018.209 vom 29. September 2019 E. 2.2.1; vgl. zum Ganzen auch Safarik, a.a.O., § 28 N 39).

Rückstellungen für Verpflichtungen sind steuerrechtlich nur zulässig, wenn die Verpflichtung auf Gesetz oder Vertrag beruht (BGer 2C\_490/2016 vom 25. August 2017 E. 5.2, 2C\_581/2010 vom 28. März 2011 E. 3.1; vgl. Reich/Züger/Betschart, a.a.O., Art. 29 N 15; a.M. Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 29 N 8 und Richner et al., a.a.O., § 64 N 123 sowie Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 ■ 48 DBG, Allgemeine Bestimmungen, Besteuerung natürliche Personen, Therwil 2001 [nachfolgend Kommentar DBG I], Art. 29 N 14 mit Hinweis auf Gurtner, Das Steuerobjekt der Gewinnsteuer, in: ASA 61 [1992/1993], S. 355, 367, und Stoll, Die Rückstellung im Handels- und Steuerrecht, Diss., Zürich 1992, S. 77) und im betreffenden Geschäftsjahr begründet worden ist (Botschaft Steuerharmonisierung, in: BBl 1983 III S. 1, 169; vgl. BGer 2C\_490/2016 vom 25. August 2017 E. 5.2, 2C\_581/2010 vom 28. März 2011 E. 3.1; Reich/Züger/Betschart, a.a.O., Art. 29 N 15).

2.3.2 Zum steuerrechtlich zu berücksichtigenden Geschäftsaufwand gehören auch Rückstellungen für pendente Haftpflichtfälle mit nicht versichertem Risiko (Safarik, a.a.O., § 28 N 40). Es gilt dabei der Grundsatz der Buchmässigkeit (Safarik, a.a.O., § 28 N 45). Wie die Vorinstanz zutreffend erwog, ist dazu erforderlich, dass mit der Erbringung der rückgestellten Haftpflichtleistung aufgrund bereits eingetretener Ereignisse gerechnet werden muss. Entsprechende Prozessrisiken können Anlass zu Rückstellungen für die mutmasslichen Verbindlichkeiten und allfällige Prozesskosten geben, wenn der Prozess bereits ausgelöst worden ist (Reich/Züger/Betschart, a.a.O., Art. 29 N 17 f.).

2.4 Tatsachen, die sich auf die geschäftsmässige Begründetheit von Aufwendungen wie insbesondere Rückstellungen beziehen, sind steuermindernd, weshalb dafür grundsätzlich die steuerpflichtige Person nach der im Abgaberecht geltenden Normentheorie in sinngemässer Anwendung von Art. 8 ZGB die objektive Beweislast, d.h. die Folgen der Beweislosigkeit trägt (Richner et al., a.a.O., Art. 123 N 85; vgl. auch Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102 ■ 222 DBG, Basel 2015, Einführung zu Art. 109 ff. N 11 und Einführung zu Art. 122 ff. N 36; Zweifelet al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Auflage, Zürich 2018, § 14 N 3 und § 19 N 8; BGE 140 II 248 E. 3.5 S. 252, 121 II 257 E. 4c/aa S. 266). Den Beweis für solche Tatsachen erbringt die steuerpflichtige Person, die Buch führt, grundsätzlich durch Vorlage einer Erfolgsrechnung, die auf einer ordnungsgemässen Buchhaltung beruht (Richner et al., a.a.O., Art. 123 N 85). Erweisen sich die von der steuerpflichtigen Person eingereichten Geschäftsbücher als formell ordnungsgemäss geführt, begründet die handelsrechtliche Jahresrechnung eine natürliche Vermutung für die wahrheitsgemässe Wiedergabe der aufgezeichneten Geschäftsvorfälle und des darin ausgewiesenen Saldos der Erfolgsrechnung (Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. Auflage, Bern 1993, § 4 N 92; Zweifelet al., a.a.O., § 14 N 29 und § 19 N 7; BGer 2C\_554/2013 und 2C\_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.1; vgl. auch Truog, Die natürliche Vermutung im Steuerrecht [am Beispiel der Wehrsteuer], in: ASA 49 [1980/1981], S. 97, 108; BGer 2A.426/2004 vom 23. November 2004 E. 2.3). Infolgedessen gilt die materielle Richtigkeit der Jahresrechnung als bewiesen und kann somit nur durch die Erbringung des Gegenbeweises von deren materiellen Unrichtigkeit oder von anderen Tatsachen, welche die materielle

Unrichtigkeit vermuten lassen, durch die Steuerbehörde umgestossen werden (Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 115 N 17; Zweifelet al., a.a.O., § 14 N 30; BGer 2C\_554/2013 und 2C\_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.1). Dabei ist der Gegenbeweis gemäss ständiger Rechtsprechung erbracht, wenn beweismässige Anhaltspunkte erstellt sind, welche begründete Zweifel an der Richtigkeit der natürlichen Vermutung erbringen (statt vieler BGer 2C\_397/2010 vom 6. Dezember 2010 E. 2.4.2). Wird die Vermutung aufgrund des durch die Steuerverwaltung erbrachten Gegenbeweises umgestossen, gilt die entsprechende Tatsache als nicht bewiesen. Es liegt ein non liquet vor, mit der Folge, dass grundsätzlich über die Beweislastregeln zu entscheiden ist.

### **E. 3**

3.1 Die Vorinstanz anerkannte im angefochtenen Entscheid, dass für Schadenersatzansprüche Dritter grundsätzlich Rückstellungen gebildet werden könnten. Sie erwog jedoch, die den Ansprüchen zugrundeliegenden Schadenshandlungen müssten unmittelbar mit der geschäftlichen Tätigkeit in Zusammenhang stehen. Das Risiko, ersatzpflichtig zu werden, müsse so eng mit der Erwerbstätigkeit verbunden sein, dass es bei der betreffenden Art von Betätigung in Kauf genommen werden müsse bzw. eine nicht ohne weiteres vermeidbare Begleiterscheinung der Tätigkeit darstelle. Ein betrieblicher Zusammenhang zwischen Schaden und schädigendem Verhalten werde aber von Lehre und Rechtsprechung im Bereich der Verschuldenshaftung verneint, wenn grobe Fahrlässigkeit oder Vorsatz vorliege. In diesen Fällen sei der Schaden durch persönliche Mängel des Betriebsinhabers bedingt und hänge nicht mit den Risiken der betrieblichen Leistungserbringung zusammen (vgl. angefochtener Entscheid, E. 4c, mit Hinweis auf BGer 2A.90/2001 vom 25. Januar 2002 E. 5).

Mit Bezug auf den konkret zu beurteilenden Sachverhalt erwog die Vorinstanz weiter, die dem Haftpflichtprozess zugrundeliegende Vermittlungstätigkeit für den [...] sei gegenüber der anwaltschaftlichen Tätigkeit als selbständige Tätigkeit zu qualifizieren. Der Rekurrent habe die Anteile als Trustee gezeichnet und dafür auch Kommissionen erhalten. Das Risiko, das der Rekurrent durch die Zeichnung der Fonds eingegangen sei, könne nicht als gewöhnlich mit der Ausübung der Anwaltstätigkeit verbunden betrachtet werden und das damit in Kauf genommene Risiko stelle keine nicht ohne Weiteres mit dem Anwaltsberuf verbundene Begleiterscheinung dar. Der zurückgestellte Schadensbetrag sei daher bezüglich der Anwaltstätigkeit nicht als berufsbedingt anzusehen. Der Rekurrent mache nicht geltend und aus den Akten sei auch nicht ersichtlich, dass er eine zusätzliche Tätigkeit im Finanzbereich wahrgenommen habe und in irgendeiner Weise vor der in Frage stehenden Vermittlung von Fonds-Anteilen als Vermittler oder sonst je im Finanzbereich tätig gewesen sei. Entsprechend könnten die Schadenersatzforderungen auch nicht mit Bezug auf eine Tätigkeit im Finanzbereich als berufsbedingt angesehen werden (vgl. angefochtener Entscheid, E. 5a und 5b). Selbst wenn ein Zusammenhang zwischen Schadenersatzansprüchen und der geschäftlichen Tätigkeit angenommen werden könnte, könnten solche steuerrechtlich nur zurückgestellt werden, wenn sie nicht auf einer Verletzung elementarer Vorsichtsregeln beruhten und bloss durch eine leichte Fahrlässigkeit begründet würden. Gemäss dem Schiedsspruch vom 23. Februar 2016 habe der Rekurrent wegen falscher Darstellung einer Kapitalgarantie gegenüber den Klägern seine Sorgfalts- und Treuepflicht verletzt. Durch die falsche Darstellung einer nicht

bestehenden Bankgarantie und der Zusicherung, dass das Kapital in gesicherte Anlagen investiert würde, sei adäquat kausal ein Schaden entstanden, den der Rekurrent schuldhaft verursacht habe. Er mache zwar pauschal geltend, dieses Schiedsgerichtsurteil sei falsch, weise aber nicht nach, weshalb es konkret falsch sein solle. Aufgrund des vom Schiedsgericht angenommenen Sachverhalts sei aufgrund der Verletzung der Sorgfalts- und Treuepflichten von einem zumindest grobfahrlässigen Verhalten auszugehen. Daraus folge, dass weder die Rückstellungen für die Schadenersatzzahlung noch der Aufwand für jenes Verfahren als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt werden könnten. Sie stellten vielmehr eine Einkommensverwendung dar, die steuerlich nicht abgezogen werden könne, weshalb die Aufrechnungen der Steuerverwaltung nicht zu beanstanden seien (angefochtener Entscheid, E. 5c f. sowie E. 6).

3.2 Mit seiner Rekursbegründung ist der Rekurrent bestrebt, das von der Vorinstanz beanstandete Fehlen einer Begründung für die geltend gemachte Fehlerhaftigkeit des Schiedsgerichtsurteils «nachzuholen». Er macht geltend, dass es sich bei seiner Tätigkeit gemäss dem Agreement nicht um eine selbständige Vermittlungstätigkeit, sondern um eine Akquisitionstätigkeit gehandelt habe. Ihm sei gemäss Art. 3 Ziff. 3 des Agreements die rein administrative Abwicklungsaufgabe zugekommen, Fondsanteile des [...] für die Mandanten zu zeichnen. Er habe darin eine Möglichkeit gesehen, zusätzliche juristische Mandate für seine Kanzlei zu generieren. Daher stehe der Schaden aufgrund des Schiedsgerichtsurteils in unmittelbarem Zusammenhang mit seiner geschäftlichen Tätigkeit (vgl. Rekursbegründung, Rz. 2.3/b und E. 5.2 f.). Zur Begründung einer Verletzung von vertraglichen Sorgfaltspflichten habe das Schiedsgericht auf die «Capital Guarantee» der [...] abgestellt, ohne die Rechtsnatur und die daraus folgenden Schlüsse auch nur gestreift zu haben. Seine Bezeichnung als «Trustee» sei von der Vorinstanz vollständig falsch interpretiert worden. Ein Trustee sei für die Vermögenswerte eines Trusts vollumfänglich zuständig und verantwortlich. Das Treugut des Settlors gehe in das Eigentum des Trustees über und bilde dort ein Sondervermögen. Der Trustee habe dann die Befugnis und die Verpflichtung, das Treugut gemäss den Trustbestimmungen und den ihm durch das anwendbare Recht auferlegten Verpflichtungen zu verwalten, ohne dass zwischen dem Settlor und Trustee ein Mandatsverhältnis bestehe. Vorliegend sei der Begriff Trustee auf Anregung der Herren [...] und [...] als Stellvertreter der Kläger des Schiedsverfahrens eingefügt worden, wodurch der falsche Eindruck erweckt worden sei, es handle sich bei dem Agreement um einen Trust. Der Zweck des Agreements sei vielmehr damit umschrieben worden: «The CLIENT authorizes and mandates the TRUSTEE to purchase SHARES (■SHARES■) of the [...] for him as indicated in the closed subscription form». Zu den «Duties of TRUSTEE» sei ausgeführt worden: «The duties of the TRUSTEE shall be entirely administrative and the TRUSTEE shall not be responsible for any consequence which may result from the instructions by the CLIENT ....». Damit liege keine Vermittlungstätigkeit als selbständige Tätigkeit vor, sondern eine übliche Mandatstätigkeit, welche unmittelbar mit seiner geschäftlichen Tätigkeit zusammenhänge. Das damit verbundene Risiko, ersatzpflichtig zu werden, stelle eine nicht ohne weiteres vermeidbare Begleiterscheinung dieser Tätigkeit dar. Das Schiedsgericht habe den Ausdruck «Capital Guarantee» der [...] zu Unrecht als Bankgarantie im Rechtssinne entsprechend Art. 111 OR und somit als Erfüllungsgarantie qualifiziert, obwohl sie nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als akzessorische Erklärung im Sinne einer Bürgschaft hätte charakterisiert werden müssen (zum Ganzen: Rekursbegründung, Rz. 2.3/b). Sie sei von allen Beteiligten nie anders zu verstehen gewesen denn als eine Abwicklungsgarantie. Eine Bankgarantie

hätte in der Schweiz völlig anders formuliert werden müssen. Daraus hätte klar und deutlich hervorgehen müssen, dass das unwiderrufliche und absolute Zahlungsversprechen «ohne jede Einrede und Einwendung» aus dem Grundverhältnis abgegeben respektive ausgeführt werde (Rekursbegründung, Rz. 3.1). Es habe sich bestenfalls um ein akzessorisches Verhältnis gehandelt, welches dann in Kraft trete, falls der Hauptschuldner seine Leistungen nicht erbracht haben sollte. Ein solches Bürgschaftsversprechen hätte aber die gemäss Art. 492 ff. OR zwingenden Form- und Zustimmungsvoraussetzungen nicht erfüllt. Zudem hätten die Kläger zunächst gegen den Hauptschuldner vorgehen müssen (Rekursbegründung, Rz. 3.2). Soweit das Schiedsgericht die Zusicherung einer Investition in «gesicherte Anlagen» angenommen habe, habe es nicht berücksichtigt, dass sich die Kläger die Kenntnisse der ihnen persönlich bekannten Vertrauensleute und Vertreter [...] und [...] bezüglich der Abwicklungs- und Sicherheitsstruktur des Investments hätten anrechnen lassen müssen. Damit entfalle auch der von den Klägern behauptete Irrtum, es handle sich bei der Besicherung um eine förmliche Bankgarantie im Sinne von Art. 111 OR. Deshalb lasse sich eine Haftung des Rekurrenten für Pflichtverletzungen aus Auftrag ausschliessen, weil er keinem Vermögensverwaltungs- oder Anlageempfehlungsvertrag unterlegen sei, ihn keine Pflicht zur Kontrolle der Errichtung einer Besicherung zugekommen sei, die richtig verstandene Besicherung der Abwicklungssicherheit bestanden habe und die Kläger beziehungsweise deren Vertreter sehr wohl um das Risiko eines Totalverlustes gewusst hätten. Das Schiedsurteil sei daher falsch, weshalb auch die Schlussfolgerung der Vorinstanz, der Rekurrent habe gegen elementare Vorsichtsregeln verstossen, was nicht als leichte Fahrlässigkeit betrachtet werden könne, unzutreffend sei (vgl. Rekursbegründung, Rz. 4.1■4.3).

### **E. 3.3**

3.3.1 Mit Endschiedsspruch vom 23. Februar 2016 verurteilte der Einzelrichter im Verfahren Swiss Chambers [...] den Rekurrenten, den beiden Klagparteien Beträge von EUR [...] bzw. [...], jeweils nebst Zinsen zu zahlen sowie die Kosten des Verfahrens von CHF [...] und eine Parteientschädigung von CHF [...] zu tragen. Zur Begründung erwog er, dass zwischen dem Rekurrenten und den Klägern unbestrittenermassen ein Auftragsverhältnis zustande gekommen sei, sodass der Rekurrent als Beauftragter für getreue und sorgfältige Ausführung des ihm übertragenen Geschäfts hafte. Mit den abgeschlossenen Agreements vom [...] sei der Rekurrent als «Trustee» beauftragt worden, Anteile des [...] für die Kläger als «Clients» zu erwerben. In Ziff. 1.4 der Agreements sei vereinbart worden, dass «on a best efforts basis the Client shall receive a yield from such private placement Shares which is estimated at 0,9% (zero point nine percent) per month. The Shares dispose of a capital guarantee by the Fund's [...]». Demgegenüber habe der 25-seitige Prospekt des [...] in der Version vom [...] den Risikohinweis enthalten, die Anleger müssten «insbesondere bereit und in der Lage sein, allfällig ihr ganzes eingesetztes Kapital zu verlieren. Grundsätzlich gilt, dass vergangene Performances keine Garantie für künftige Wertentwicklungen darstellen. Es kann keine Zusicherung gemacht werden, dass die Ziele der Anlagepolitik erreicht werden». In den Zeichnungsscheinen vom [...] hätten die Kläger bestätigt, mit den im Fondprospekt beschriebenen Risiken einverstanden zu sein. Nachdem den Klägern bis Januar 2013 die anvisierte Rendite ausbezahlt werden konnte, habe der [...] im Februar 2013 die Zahlungen eingestellt. In der Folge habe sich herausgestellt, dass keine Garantie bei der Depotbank bestanden habe, die das Kapital der Kläger habe schützen können. In rechtlicher Hinsicht erwog der Schiedsrichter, dass beim Vorliegen einer Zusicherung die gleichzeitige Freizeichnung der entsprechenden

Eigenschaften bedeutungslos sei. Es habe zudem erwartet werden dürfen, dass der Rekurrent die Kläger ausdrücklich darauf hinweise, dass er sich nicht mehr an die zugesicherte Kapitalgarantie gebunden fühle. Nicht entscheidend könne auch sein, ob die Herren [...] und [...], die nicht als Stellvertreter der Kläger gehandelt hätten, diese über den Inhalt des Prospekts im Detail aufgeklärt hatten oder nicht, zumal diese sich beim Rekurrenten danach erkundigt hätten, warum der Fonds-Prospekt nicht mit der Erwähnung der Kapitalgarantie angepasst worden sei, was dieser als zu zeit- und kostenaufwändig bezeichnet habe. Der Rekurrent sei am [...] kommissionsberechtigt gewesen und habe eine enge geschäftliche Beziehung zu dessen Initiatorin unterhalten. Die Herren [...] und [...] seien als Vermittler tätig gewesen und hätten Informationen und Dokumente zwischen dem Rekurrenten und den Klägern übermittelt. Die Auffassung des Rekurrenten, mit dem Begriff «capital guarantee of the [...]» sei eine Abwicklungssicherheit bei der Anlagestrategie gemeint gewesen, sei nicht plausibel. Schon die «Declaration of Liability» der Initiatorin vom 4. März 2012 habe klar zwischen der Sicherheit aus einer Bankgarantie («bank guarantee» und der zusätzlichen Abwicklungssicherheit («Investment Amounts received are never exposed to any risk whatsoever») unterschieden. Auch der Rekurrent habe in seiner Korrespondenz von «Bankgarantien» gesprochen. Da die Kläger ohne Zusicherung einer Kapitalgarantie keine Investition getätigt hätten, sei ihnen aus der Zusicherung einer nicht bestehenden Bankgarantie adäquat kausal ein vom Rekurrenten schuldhaft verursachter Schaden entstanden, für den er wegen Verletzung seiner Sorgfaltspflichten den Klägern gegenüber nach Art. 398 Abs. 2 OR hafte.

3.3.2Der Rekurrent beruft sich zur Begründung der vorgenommenen Rückstellung auf eine zivilrechtliche Haftung. Diese wurde vom zuständigen Schiedsgericht mit dem Endschiedsspruch vom 23. Februar 2016 beurteilt. Wie aus den eigenen Ausführungen des Rekurrenten in seiner Rekursbegründung folgt, wies das Bundesgericht eine gegen diesen Schiedsspruch erhobene Beschwerde ab und bestätigte diesen (vgl. Rekursbegründung, Rz. 4.3). Damit liegt ein Urteil der zuständigen Instanz über eine Vorfrage des vorliegenden steuerrechtlichen Verfahrens vor. Liegt ein rechtskräftiger Entscheid der zuständigen Behörde vor, so sind die vorfrageweise mit diesem Entscheid in anderem Zusammenhang befassten Behörden im Verwaltungsprozess aus Gründen der Rechtssicherheit selbst im Falle seiner Fehlerhaftigkeit daran gebunden, soweit sich dieser nicht als nichtig erweist (Rhinow/Koller/Kiss/Thurnherr/Brühlmoser, Öffentliches Prozessrecht, 3. Auflage, Basel 2014, Rz. 1007; VGE VD.2017.200 vom 22. Februar 2018 E. 6.2). Eigentliche Nichtigkeitsgründe liegen offensichtlich nicht vor, hätten diese doch auch vom Bundesgericht bei seiner Prüfung der Beschwerde gegen das Schiedsgerichtsurteil berücksichtigt werden müssen. Auf das Schiedsgerichtsurteil ist daher zur Beurteilung der zivilrechtlichen Haftung des Rekurrenten als Grundlage für die vorgenommene Rückstellung abzustellen.

3.3.3Wie die Vorinstanz zutreffend erwog, können nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts für Schadenersatzansprüche Dritter Rückstellungen gebildet werden, sofern die den Ansprüchen zugrundeliegende Schadenshandlung unmittelbar mit der geschäftlichen Tätigkeit in Zusammenhang steht. Das Bundesgericht erwog dabei, ein betrieblicher Zusammenhang zwischen Schaden und schädigendem Verhalten werde von der Lehre im Bereich der Verschuldenshaftung dann verneint, 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 (BGer 2A.91/2001 vom 25. Januar 2002 E. 5.1 m.H. auf Känzig, Die eidgenössische Wehrsteuer, I. Teil, 2. Auflage, Basel 1982, Art. 22 BdBSt N 48; Meyer, Die steuerfreien Abzüge vom Erwerbseinkommen unselbständig Erwerbender, Diss. Zürich 1949, S. 190, und Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Bd. II, 8. Auflage, Bern 1999, S. 250; sowie Barilier, Les frais d'acquisition du revenu des simples particuliers, thèse de licence, Lausanne 1970, S. 113 und Locher, Kommentar DBG I, Art. 26 N 46 f. und Art. 27 N 42). Weiter verwies das Bundesgericht auf einen eigenen Entscheid vom 23. Juni 1994 (ASA 64 S. 232 ff.), wonach eine Schadenersatzleistung dann zu den Gewinnungskosten zähle, 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. Gestützt auf diese Erwägungen verweigerte das Bundesgericht die Anerkennung der Haftung von Verwaltungsräten einer Aktiengesellschaft, die ihre aus Art. 725 OR fließenden Pflichten vernachlässigt hatten, als Gewinnungskosten, weil sie sich derart grobe Pflichtverstöße geleistet hätten, dass das Herbeiführen der ersatzpflichtigen Schäden nicht mehr Teil des Risikos bildete, welches die Tätigkeit als Verwaltungsrat gewöhnlicherweise mit sich bringe. Gleich verhält es sich auch mit der Haftung aufgrund einer wahrheitswidrigen Bestätigung, ein Vermögensverzeichnis geprüft und für richtig befunden zu haben, ohne diese Prüfung tatsächlich vorgenommen zu haben. Auch in diesem Zusammenhang stellte das Bundesgericht fest, es fehle am erforderlichen engen Zusammenhang zwischen der beruflichen Tätigkeit und dem zu bezahlenden Schadenersatz, weshalb die entsprechenden Rückstellungen nicht beruflich begründet seien (BGer 2A.91/2001 vom 25. Januar 2002 E. 5.1). Daraus folgt, dass auch entsprechende Prozesskosten keine abzugsfähigen Gewinnungskosten darstellen (BGer 2A.91/2001 vom 25. Januar 2002 E. 6).

3.3.4 Vorliegend kann letztlich offenbleiben, ob der Abschluss der beiden Agreements, auf welchen die dem Endschiedsspruch vom 23. Februar 2016 zugrundeliegende Verpflichtung des Rekurrenten zur Leistung von Schadenersatz basiert, vom Rekurrenten im Rahmen seiner anwaltschaftlichen Tätigkeit erfolgten und die entsprechenden Aufwendungen insoweit direkt durch die berufliche Tätigkeit verursacht sein können (BGer 2A.91/2001 vom 25. Januar 2002 E. 3.1 m.H. auf BGer vom 28. August 1997, in: ASA 67 S. 480, E. 2c, und vom 23. Juni 1994, in: ASA 64 S. 234). Mit diesen Agreements hatte der Rekurrent das Mandat als «Trustee» für die Tätigkeit des Kaufs und Verkaufs von Sicherheiten und die Verwahrung resp. Aufsicht («Custody») über diese übernommen. In diesem Zusammenhang wurde er beauftragt, im Interesse und Auftrag («on behalf of») der Auftraggeber «Shares» des [...] zu kaufen, welche in ein auf den Namen der Auftraggeber lautendes Depot bei der «depository bank» gelegt werden sollten. Weiter wurde festgestellt, dass diese «Shares» über eine «capital guarantee» bei der «[...]» des Funds verfügen würden. Eine solche Kapitalgarantie bestand gerade nicht. Selbst wenn sich der Rekurrent diesbezüglich auf ein anderes Verständnis dieser Vereinbarung beruft, hätte es ihm bei der von ihm behaupteten Geschäftsbesorgung im Rahmen seiner anwaltschaftlichen Tätigkeit obliegen, die Frage mit seinen ihn belangenden Auftraggebern im Rahmen des Abschlusses der Agreements zu klären. Die Verletzung seiner gemäss dem Schiedsgerichtsurteil übernommenen Verpflichtung, für die Anlagen eine Sicherheit aus einer Bankgarantie zu bestellen, kann daher nicht mehr als leichtfahrlässig bezeichnet werden und übersteigt auch den Rahmen einer bloss mittleren Fahrlässigkeit (vgl. etwa BGer 4C.126/2004 vom

15. September 2004 E. 2.4 f.). Liegt aber zumindest eine grobe Fahrlässigkeit vor, so steht die Haftung nicht mehr im Zusammenhang mit betrieblichen Risiken seiner anwaltschaftlichen Tätigkeit.

3.3.5 Daraus folgt, dass die Vorinstanzen die getätigten Rückstellungen für die im Jahr 2015 drohende Haftung für Schadenersatz und Prozesskosten zu Recht nicht als geschäftsmässig begründeten Aufwand akzeptierten und daher entsprechende Aufrechnungen vornahmen.

#### **E. 4**

Der Rekurs ist deshalb abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens tragen die Rekurrierenden dessen Kosten mit einer Gebühr von CHF 2'000.■ (§ 30 Abs. 1 VRPG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.