Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung betreffend natürliche Personen aus dem zweiten Halbjahr 2022

Natalie Dini / Stephanie Eichenberger



MLaw, LL.M. Taxation, Partnerin bei Tax Partner AG



lic. iur. Rechtsanwältin, eidg. dipl. Steuerexpertin, Partnerin bei Tax Partner AG

Inhalt

1. Einleitung 0
2. Spesenreglement im interkantonalen Verhältnis 0
3. Liegenschaftsunterhalt 3
4. Steuerliche Behandlung eines Stipendiums 5
5. Gewinnungskosten für Unterhaltbeiträge 8
6. Entschädigung für missbräuchliche Kündigung eines Arbeitsverhältnisses 10

1. Einleitung

Nachfolgend werden fünf Entscheide des Bundesgerichts aus dem zweiten Halbjahr 2022 im Bereich der natürlichen Personen kurz zusammengefasst und gewürdigt.

2. Spesenreglement im interkantonalen Verhältnis

BGer 2C_804/2021 vom 14. Oktober 2022 i.S. Steuerverwaltung des Kantons Waadt gegen A.A. und B.A. betreffend Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Waadt und direkte Bundessteuer 2015 und 2016.

a) Sachverhalt

Die Ehegatten A.A. und B.A. sind im Kanton Waadt steuerlich ansässig. A.A. arbeitet im Vollzeitpensum für eine Gesellschaft mit Sitz im Kanton Genf und ist als Regionaldirektor für den Kanton Wallis zuständig. Gemäss Lohnausweis (Ziffer 13.2.2) für die Jahre 2015 und 2016 erhält A.A. von seiner Arbeitgeberin Pauschalspesen in der Höhe von jährlich CHF 18'000 für die geschäftliche Nutzung seines Privatfahrzeugs. Unter Ziffer 15 des Lohnausweises wird zudem auf das Bestehen eines vom Kanton Genf genehmig-

ten Spesenreglements hingewiesen. Die Autopauschale deckt nicht die Kosten für den Arbeitsweg vom Wohnsitz zum Einsatzort.

In den Steuererklärungen 2015 und 2016 macht A.A. Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte für das private Motorfahrzeug geltend für rund 18'000 km jährlich mit einem Ansatz von CHF 0.7.

Im Rahmen der Veranlagungen hat die Steuerverwaltung die Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte nicht als Berufskosten zum Abzug zugelassen und wieder aufgerechnet, wogegen die Steuerpflichtigen Einsprache eingereicht haben. In den Einspracheentscheiden hat die Steuerverwaltung des Kantons Waadt die Fahrkosten weiterhin nicht zum Abzug zugelassen und zusätzlich einen Teil der Autopauschale in steuerbares Erwerbseinkommen umqualifiziert (reformatio in peius). Das Kantonsgericht des Kantons Waadt ist den Anträgen der Steuerpflichtigen im Beschwerdeverfahren weitgehend gefolgt und hat befunden, dass die Autopauschale von CHF 18'000 nicht steuerbares Einkommen darstellt und zusätzlich die Fahrkosten von A.A. zwischen Wohn- und Arbeitsstätte als Berufskosten in Abzug gebracht werden können (mit einer Begrenzung auf CHF 3'000.– bei der direkten Bundessteuer für die Steuerperiode 2016).

Die Steuerverwaltung des Kantons Waadt gelangt mit Beschwerde an das Bundesgericht und beantragt die Aufhebung des Urteils des Kantonsgerichts und die Bestätigung der Einspracheentscheide.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht musste sich vorliegend mit zwei Aspekten auseinandersetzen: erstens mit der Frage, ob die ausgerichtete Autopauschale von jährlich CHF 18'000 für die geschäftliche Nutzung des Privatfahrzeugs zu Recht nicht steuerbares Einkommen darstellt und zweitens ob der Steuerpflichtige die Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte als Gewinnungskosten zum Abzug bringen darf (bei einer Begrenzung auf CHF 3'000 bei der direkten Bundessteuer für die Steuerperiode 2016).

Das Bundesgericht stellt zunächst fest, dass die Arbeitgeberin den Lohnausweis vollständig und korrekt ausgefüllt hat, indem sie gemäss «Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung» der ESTV/SSK die notwendigen Deklarationen für die Ausrichtung der Autopauschale in den Ziffern 13.2 und 15 vorgenommen hat.

Weiter hält das Bundesgericht fest, dass Spesenentschädigungen nicht steuerbares Erwerbseinkommen darstellen, sofern sie die effektiven Auslagen des Arbeitnehmenden ersetzen, die er/sie im Rahmen des geschäftlichen Einsatzes für den Arbeitgeber tätigt. Insbesondere bei Pauschalspesen ist es gemäss Bundesgericht jedoch denkbar, dass ein

Teil der Spesen steuerbares Einkommen darstellt, sofern die Pauschale höher liegt als die effektiven Auslagen. Eine solche Umqualifizierung in steuerbares Einkommen ist gemäss Bundesgericht jedoch ausgeschlossen, wenn die Pauschalspesen basierend auf einem genehmigten Spesenreglement ausgerichtet werden (E. 5.1.3.). Liegt ein vom Sitzkanton des Arbeitgebers genehmigtes Spesenreglement vor, erübrigt sich eine weitere Prüfung der Angemessenheit der Höhe der pauschal ausgerichteten Spesen, zumal diese bereits verbindlich zwischen Steuerbehörde und Arbeitgeber festgelegt wurden. Im Rahmen des Veranlagungsverfahrens des Arbeitnehmenden hat sich die Prüfung der Steuerverwaltung damit auf die Frage zu beschränken, ob die ausbezahlten Spesen dem genehmigten Spesenreglement entsprechen.

Dieser Grundsatz gilt gemäss Bundesgericht auch im interkantonalen Verhältnis. Ein vom Sitzkanton des Arbeitgebers genehmigtes Spesenreglement ist für alle Kantone verbindlich. Im vorliegenden Fall entspricht die Autopauschale dem vom Kanton Genf genehmigten Spesenreglement und kann damit vom Wohnsitzkanton Waadt nicht beanstandet werden.

Weiter hat das Bundesgericht geprüft, ob der Steuerpflichtige A.A. Anspruch auf die Geltendmachung der Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte hat. Es kommt dabei zum Schluss, dass die notwendigen Berufskosten vom Steuerpflichtigen selbst getragen werden und entsprechend als Gewinnungskosten bei der Steuererklärung in Abzug gebracht werden dürfen. Bei Vorliegen eines genehmigten Spesenreglements sei es nicht zulässig, einen Teil der Autopauschale auf den Arbeitsweg umzulegen – wie dies die Steuerverwaltung Waadt beantragt – und damit den Fahrkostenabzug zu kürzen. Im vorliegenden Fall wurde zu keinem Zeitpunkt des Rechtsmittelverfahrens in Frage gestellt, dass der Steuerpflichtige A.A. Fahrten von rund 18'000 km pro Jahr zwischen Wohnstätte und Arbeitsort getätigt hat. Im Ergebnis steht ihm damit der Fahrkostenabzug zu (unabhängig von der ausgerichteten Autopauschale).

Die Beschwerde der Steuerverwaltung des Kantons Waadt wird abgelehnt.

c) Kommentar

Das Urteil des Bundesgerichts ist steuersystematisch korrekt und nachvollziehbar. Eine Vermischung von Spesenentschädigungen des Arbeitgebers für Kosten, die der Arbeitnehmende im Rahmen der geschäftlichen Tätigkeit erfährt, mit den privaten Gewinnungskosten (Fahrkosten), wie dies die Steuerverwaltung Waadt im vorliegenden Fall gemacht hat, ist nicht zulässig.

Zudem ist es im Sinne des Grundsatzes von Treu und Glauben und der horizontalen Harmonisierung korrekt, dass ein vom Sitzkanton des Arbeitgebers genehmigtes Spe-

senreglement für alle anderen Kantone verbindlich ist und nicht im Einzelfall durch den Wohnsitzkanton des Arbeitnehmenden hinterfragt werden kann.

3. Liegenschaftsunterhalt

BGer 2C_885/2021 vom 13. Juni 2022 i.S. A. und B. gegen Kantonale Steuerkommission Schaffhausen betreffend Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Schaffhausen sowie direkte Bundessteuer 2016.

a) Sachverhalt

Die Ehegatten A. und B. bewohnen im Kanton Schaffhausen ein im Privatvermögen gehaltenes Eigenheim mit einer Einliegerwohnung. Seit dem Jahr 2013 stören sich die Steuerpflichtigen an Lärm- und Schallimmissionen, die vor allem nachts und frühmorgens von einer Metzgerei und einer Bäckerei ausgehen sollen. Zwecks behördlicher Abklärungen gelangen die Steuerpflichtigen an das Interkantonale Labor (IKL), welches Ende 2015 emissionsseitige Lärmmessungen vornimmt. Weil die Steuerpflichtigen mit dem Vorgehen des IKL nicht zufrieden sind, lassen sie im Jahr 2016 in eigenem Namen und auf eigene Kosten nun immissionsseitige Messungen vornehmen und Gutachten erstellen. Die Ergebnisse machen sie dem IKL zugänglich, unternehmen aber keine weiteren Schritte – weder auf zivilrechtlichem noch auf verwaltungsrechtlichem Weg – um gegen die Lärm- und Schallimmissionen vorzugehen.

In ihrer Steuererklärung 2016 machen A. und B. unter dem Titel Liegenschaftsunterhaltskosten einen Abzug von CHF 13'803.70 geltend. Dabei handelt es sich vorwiegend um Kosten für Messungen und Gutachten.

Die Steuerverwaltung hat die geltend gemachten Kosten wieder aufgerechnet und die Steuerkommission des Kantons Schaffhausen hat die dagegen erhobene Einsprache der Steuerpflichtigen abgelehnt. Auch das Obergericht des Kantons Schaffhausen weist mit Entscheid vom 5. Oktober 2021 die Rechtsmittel ab und hält fest, die getätigten Auslagen hätten nur dazu gedient, die Lärmsituation festzustellen, aber nicht Schutzmassnahmen am Eigenheim vorzunehmen. Insbesondere hätten die Steuerpflichtigen auch keine nachbarrechtlichen Schritte gegen die Bäckerei/Metzgerei oder verwaltungsrechtliche Schritte gegen das IKL ergriffen, womit die Kosten auch nicht mit Anwalts- oder Gerichtskosten vergleichbar seien.

Die Steuerpflichtigen erheben beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten und beantragen, dass die geltend gemachten Kosten zum Abzug zugelassen werden. Sie halten dabei fest, die Kosten seien entstanden, um die Immissionen zu beheben und die leerstehende Einliegerwohnung wieder zu vermieten. Zudem hätten die Auslagen dazu gedient, die erschwerten Lebensbedingungen infolge Schlafentzugs zu verbessern. Die privat beauftragten Messungen und Gutachten hätten den notwen-

digen Nachweis erbracht, dass die Lärmgrenzen erheblich überschritten werden. Es sei aber dann Sache der Behörden, rechtliche Massnahmen zu ergreifen.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht prüfte im vorliegenden Fall, ob die geltend gemachten Kosten als Unterhaltskosten unbeweglichen Vermögens zum Abzug berechtigen. Dabei hält es fest, dass nur jene Aufwendungen als abzugsfähige Gewinnungskosten gelten, die unmittelbar in einem direkten kausalen Zusammenhang mit der Einkommenserzielung stehen oder für diese nützlich sind.

Bei Unterhaltskosten ist entscheidend, dass sie den Nutzungswert der Liegenschaft erhalten, instand stellen oder ersetzen. Dabei gilt es eine Abgrenzung vorzunehmen zu den wertvermehrenden Kosten sowie zu den Lebenshaltungskosten. Letztere dienen nicht der Einkommenserzielung, sondern der Befriedigung persönlicher Bedürfnisse und stellen als solche Einkommensverwendung dar.

Das Bundesgericht kommt im vorliegenden Fall zum Schluss, dass weder ein materieller (wirtschaftliche Einbussen) noch ein immaterieller Schaden (erschwerter Lebensbedingungen) von den Beschwerdeführern nachgewiesen werden konnte. Weiter hält es fest, dass die Steuerpflichtigen trotz der privat in Auftrag gegebenen Untersuchungen und Gutachten keine weiteren rechtlichen Massnahmen ergriffen haben; sie haben weder ein nachbarrechtliches Zivilverfahren eingeleitet noch ein lärmrechtliches Verwaltungsverfahren angestossen, weshalb es nicht möglich sei zu beurteilen, ob die Parteigutachten erforderlich und zutreffend seien. Im Ergebnis seien die entstandenen Auslagen nicht geeignet, den konkreten Nutzungswert der Liegenschaft zu erhalten, instand zu stellen oder zu ersetzen. Aufgrund des fehlenden Zusammenhangs zur Realisierung des Eigenmietwerts bzw. Mietzinses liegen gemäss Bundesgericht keine abzugsfähigen Gewinnungskosten vor. Vielmehr handelt es sich laut Bundesgericht im vorliegenden Fall um blosse Einkommensverwendung und damit um Lebenshaltungskosten. Die Beschwerde wird abgelehnt.

c) Kommentar

Das Urteil des Bundesgerichts ist im Ergebnis nachvollziehbar. Dies insbesondere darum, weil die Beschwerdeführer es nach Abschluss der Untersuchungen und Gutachten über sieben Jahre hinweg unterlassen haben, weitere Schritte gegen die Lärmbelastung zu unternehmen. Ohne weitere Massnahmen erscheinen die Gutachten zwecklos, womit auch der Konnex zur Einkommenserzielung und damit der Gewinnungskostencharakter entfallen.

Hätten die Beschwerdeführer basierend auf den gewonnenen Erkenntnissen der Gutachten weitere Schritte eingeleitet, um die Lärmimmissionen einzudämmen, wäre es nicht ausgeschlossen, dass die Kosten (zumindest teilweise) im Sinne von «Plaungskosten» abzugsfähig wären. Auch das Bundesgericht scheint eine solche Qualifikation zumindest nicht gänzlich auszuschliessen (E. 2.3.7.).

4. Steuerliche Behandlung eines Stipendiums

BGer 2C_879/2021 vom 8. Juli 2022 i.S. A.A. und B.A. gegen Kantonales Steueramt Zürich betreffend Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich sowie direkte Bundessteuer 2019.

a) Sachverhalt

Die Ehegatten B.A. und A.A. mit Wohnsitz im Kanton Zürich reichen für die Periode vom 1. Januar 2019 bis 21. Februar 2019 eine Steuererklärung im Kanton Zürich ein. Ab dem 22. Februar 2019 haben sie ihren steuerlichen Wohnsitz in den Niederlanden. In ihrer Steuererklärung verweisen sie auf ein Stipendium des Schweizerischen Nationalfonds (SNF) von insgesamt CHF 103'725, welches gemäss telefonischer Auskunft des Kantonalen Steueramtes Zürich steuerfrei sei. Von den insgesamt CHF 103'725 haben sie vor Verlegung des Wohnsitzes eine erste Tranche in der Höhe von CHF 69'125 ausbezahlt erhalten.

Das Stipendium des SNF hat zum Zweck, die Lebenshaltungskosten der Beschwerdeführerin 1 sicherzustellen, damit diese sich während der Dauer von 18 Monaten mit Beginn ab 1. Februar 2019 einem Forschungsprojekt widmen kann.

Das Kantonale Steueramt rechnet in der Folge im Veranlagungsverfahren den gesamten Betrag des Stipendiums von CHF 103'725 zum steuerbaren Einkommen der Beschwerdeführer auf. In seinem Einspracheentscheid korrigiert das Kantonale Steueramt alsdann die Veranlagung und beschränkt die Aufrechnung auf den Betrag der ersten Tranche von CHF 69'125. Das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich heisst die dagegen erhobenen Rechtsmittel teilweise gut und besteuert die erste Tranche des Stipendiums zum reduzierten Steuersatz für Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen. Daraufhin weist das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich die Beschwerden von A.A. und B.A. ab und bestätigt die Einspracheentscheide des Kantonalen Steueramtes, d.h. die Besteuerung der ersten Tranche zum ordentlichen Einkommenssteuersatz.

A.A. und B.A. gelangen mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht und beantragen, dass das erhaltene Stipendium steuerfrei ist.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht hat sich im vorliegenden Entscheid mit einer Vielfalt von Fragen auseinandergesetzt.

In einem ersten Schritt hat es geprüft, ob die erste Tranche des Stipendiums des SNF (eine steuerliche Erfassung des gesamten Stipendienbetrags wurde vom BGer nicht mehr geprüft) als zugeflossen und damit steuerbar gilt. Es kommt dabei zum Schluss, dass ein fester Rechtsanspruch entstanden ist und das Einkommen entsprechend realisiert wurde. Die rein theoretische Möglichkeit, dass im Falle des Abbruchs des Forschungsprojekts eine (teilweise) Rückzahlungsverpflichtung besteht, sei nicht ausreichend, um einen korrelierenden Vermögensabgang bereits im Zeitpunkt der Auszahlung anzunehmen.

In einem nächsten Schritt prüft das Bundesgericht, ob das Stipendium allenfalls steuerfrei ist. Es hält dabei fest, dass die Zahlung grundsätzlich unter die Einkommensgeneralklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG fällt und zu prüfen ist, ob eine steuerfreie Ausnahme gemäss Art. 24 DBG greift. In Frage kommen gemäss Bundesgericht eine Schenkung (lit. a) oder eine Unterstützungsleistung (lit. d). Mit Bezug auf die Schenkung verweist das Bundesgericht auf das Urteil der Vorinstanz, wonach es am Schenkungswillen des SNF mangele. Das Vorliegen einer Unterstützungsleistung aus privaten oder öffentlichen Mitteln erfordert u.a. die Bedürftigkeit des Empfängers. Diese wurde im vorliegenden Fall bereits von den Beschwerdeführern nicht behauptet, angesichts ihres Vermögens von CHF 760'000, weshalb auch das Vorliegen einer Unterstützungsleistung ausser Betracht fällt.

Das Bundesgericht kommt damit zum Schluss, dass die erste Tranche des Stipendiums des SNF steuerbares Einkommen gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG darstellt und schliesst auch das Vorliegen von Spesen bzw. Aus- und Weiterbildungskosten aus, da zwischen der Beschwerdeführerin 1 und dem SNF kein Arbeitsverhältnis bestehe.

Anschliessend prüft das Bundesgericht, in welchem Umfang das Stipendium angesichts der Wohnsitzverlegung in die Niederlande besteuert werden darf. Aus dem Sachverhalt geht hervor, dass der gesamte Stipendienbetrag von CHF 103'725 eine Dauer von 18 Monaten ab 1. Februar 2019 abdecken soll. Dennoch befindet das Bundesgericht, dass die gesamte erste Tranche von CHF 69'125 steuerbar ist, da dieser Betrag vor Wegzug zugeflossen ist.

Mit Bezug auf den anwendbaren Steuersatz befindet das Bundesgericht, dass die erste Tranche für die Satzbestimmung nicht auf ein Jahreseinkommen umgerechnet wird, zumal es sich nicht um regelmässig fliessende Einkünfte handelt. Die Anwendung des reduzierten Steuersatzes für Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen (Art. 37

DBG) verneint das Bundesgericht mit dem Argument, dass die erste Tranche nicht einen überjährigen Zeitraum abdeckt.

Das Bundesgericht setzt sich weiter mit der Frage auseinander, welchen Einfluss das DBA CH-NL auf das Besteuerungsrecht hat. Es kommt diesbezüglich zum Schluss, dass die Bestimmung von Art. 20 DBA CH-NL betreffend Studierende zur Anwendung gelangt. Gemäss dieser Bestimmung haben die Niederlanden kein Anrecht auf Besteuerung des Stipendiums, womit eine Doppelbesteuerung ausgeschlossen sei. Die Beschwerdeführerin 1 macht hingegen geltend, dass Art. 14 DBA CH-NL betreffend selbständige Arbeit anwendbar sei, womit das Besteuerungsrecht ausschliesslich den Niederlanden zukommen würde. Das Bundesgericht verneint die Anwendung von Art. 14 DBA CH-NL mit dem Hinweis, dass das Stipendium nicht als Entgelt für eine Erwerbstätigkeit ausgerichtet wurde, sondern der Deckung der Lebenshaltungskosten während der Forschungstätigkeit diene.

Schliesslich befasst sich das Bundesgericht mit der Frage, inwiefern sich die Beschwerdeführer auf die telefonische Auskunft des Kantonalen Steueramtes in gutem Glauben verlassen durften. Es kommt dabei zum Schluss, dass der Vertrauensschutz nicht gegeben ist, wenn es sich um eine schriftlich unbelegte Behauptung einer telefonischen Auskunft handelt.

Im Ergebnis befindet das Bundesgericht die erste Tranche des Stipendiums des SNF für vollständig in der Schweiz zum normalen Satz steuerbar. Die Beschwerde wird abgewiesen.

c) Kommentar

Die Würdigung des Bundesgerichts, wonach die erste Tranche grundsätzlich realisiert wurde, ist u.E. korrekt. Die mögliche Rückzahlungsverpflichtung steht dem nicht entgegen.

Im Ergebnis ebenfalls korrekt scheint der Ausschluss der Annahme einer Schenkung. Das Bundesgericht bzw. die Vorinstanz verweisen dabei auf den fehlenden Schenkungswillen. Allerdings könnte die Annahme einer Schenkung auch bereits verneint werden, weil es an der Unentgeltlichkeit fehlt. Die Forschungstätigkeit könnte im vorliegenden Fall als Gegenleistung für das Stipendium gesehen werden, womit bereits das objektive Merkmal der Unentgeltlichkeit nicht erfüllt wäre.

Auch der Ausschluss einer steuerfreien Unterstützungsleistung ist angesichts des Vermögens der Steuerpflichtigen nachvollziehbar. Neben der Bedürftigkeit erfordert die Unterstützungsleistung ausserdem die Unentgeltlichkeit der Leistung, d.h. das Fehlen

einer Gegenleistung, was u.E. im vorliegenden Fall – wie bereits dargelegt wurde – ebenfalls fraglich ist.

Geht man davon aus, dass die Forschungstätigkeit der Beschwerdeführerin 1 eine Art Gegenleistung für das Stipendium darstellt, so könnte man auch argumentieren, dass zumindest ein Teil der Leistung entweder als Spesen oder als Aus- bzw. Weiterbildungskosten qualifizieren dürften. Ebenfalls nicht ausgeschlossen scheint u.E. eine pro rata temporis Zuteilung des Stipendiums auf die 18 Monate, für welche das Stipendium geleistet wurde (analog einer Entschädigung für eine Arbeitstätigkeit, wobei darauf hinzuweisen ist, dass die Beschwerdeführer sich selber auf den Standpunkt stellen, das Stipendium stelle kein Arbeitsentgelt dar). Diesfalls wäre der gesamte Betrag von CHF 103'725 auf 18 Monate aufzuteilen und das in der Schweiz steuerbare Einkommen wäre wesentlich tiefer ausgefallen.

Ebenfalls nicht gänzlich zu überzeugen vermag die Schlussfolgerung, dass der Sondersatz von Art. 37 DBG nicht greifen kann, weil die erste Tranche nicht einen überjährigen Zeitraum abdecke. Das gesamte Stipendium ist für einen Zeitraum von 18 Monaten gesprochen worden, womit zumindest zwei Steuerperioden betroffen sind.

Mit Bezug auf das DBA CH-NL ist das Bundesgericht in seiner Argumentation konsistent, indem es konsequent die Annahme einer Erwerbstätigkeit ausschliesst. Es hält fest, dass das Stipendium lediglich der Sicherstellung der Lebenshaltungskosten dient und qualifiziert die Beschwerdeführerin 1 als Studentin. Folgt man jedoch der Argumentation, wonach das Stipendium auch als Gegenleistung bzw. Entgelt für die Forschungstätigkeit angesehen werden könnte, wäre eine Anwendung von Art. 14 DBA CH-NL angebracht (aus dem Sachverhalt geht nicht hervor, ob die Niederlanden einen Besteuerungsanspruch für die erste Tranche erhoben haben).

Die Ausführungen des Bundesgerichts zum Vertrauensschutz bei einer (nicht belegten) telefonischen Auskunft sind u.E. schliesslich nicht weiter zu beanstanden.

5. Gewinnungskosten für Unterhaltbeiträge

BGer 2C_382/2021 vom 23. September 2022 i.S. A. gegen Steuerverwaltung des Kantons Genf betreffend direkte Bundessteuer 2017.

a) Sachverhalt

A. hatte in einem Eheschutzverfahren Unterhaltsbeiträge für sich und ihre minderjährigen Kinder zugesprochen erhalten. Im Jahr 2017 leitete sie ein Arrestverfahren zwecks Vollstreckung rückständiger Unterhaltsbeiträge ein. In einem weiteren Verfahren in 2017 versuchte der Ehemann die Aufhebung der Unterhaltsbeiträge zu erreichen.

Im Rahmen der Steuererklärung 2017 machte A. die Anwaltskosten als Gewinnungskosten für die Erzielung der Unterhaltsbeiträge geltend.

Die kantonale Steuerverwaltung verneinte die Abzugsfähigkeit der Anwaltskosten, liess diese im Einspracheverfahren jedoch teilweise zum Abzug zu. Im darauffolgenden kantonalen Rechtsmittelverfahren über zwei Instanzen wurde der Abzug bestätigt, der Betrag jeweils leicht angepasst.

Dagegen erhob die ESTV Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht und beantragte die vollständige Aberkennung der Anwaltskosten als Gewinnungskosten.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht heisst die Beschwerde gut, mit der Begründung, dass aufgrund der kongruenten Behandlung von Unterhaltsbeiträgen bei der pflichtigen und der berechtigten Person, d.h. die steuerliche Abzugsfähigkeit beim zahlenden Ehegatten und die entsprechende Steuerbarkeit der Unterhaltsbeiträge beim empfangenden Ehegatten, eine Berücksichtigung der Anwaltskosten als Gewinnungskosten nicht möglich sei. Die Regelung von Art. 23 lit. f und 33 Abs. 1 lit. c DBG sei als eng auszulegende Ausnahme vom Grundsatz der Nichtabzugsfähigkeit von Lebenshaltungskosten zu verstehen, welche wegen der besseren Vereinbarkeit mit dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eingeführt worden sei.

c) Kommentar

Es ist schwer verständlich, warum einerseits Kosten zur materiellen Erlangung bzw. Verteidigung von steuerbaren Unterhaltsansprüchen und andererseits Kosten für die Vollstreckung der zugesprochenen Unterhaltsbeiträge nicht als Gewinnungskosten abzugsfähig sein sollen. Das Gesetz besagt, dass Unterhaltsbeiträge an Ehegatten und minderjährige Kinder steuerbar sind und lässt in der Generalklausel von Art. 25 DBG Gewinnungskosten prinzipiell zum Abzug zu. Eine gesetzliche Einschränkung besteht nicht. Daran ändert auch das vom Bundesgericht bemühte Kongruenzprinzip nichts. Dass der zahlende Ehegatte seine Kosten nicht abziehen kann, ergibt sich aus dem Gesetz. Daraus lässt sich jedoch nicht ableiten, dass der empfangende Ehegatte trotz gesetzlicher Bestimmung kein Anrecht auf den Gewinnungskostenabzug hat. Anwaltskosten zur Erlangung eines materiellen Anspruchs oder zur Durchsetzung dieses Anspruchs beeinträchtigen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, weshalb eine verfassungsmässige Auslegung von Art. 25 DBG nicht zu einem anderen Schluss gelangen sollte.

6. Entschädigung für missbräuchliche Kündigung eines Arbeitsverhältnisses

BGer 2C_546/2021 vom 31. Oktober 2022 i.S. A. gegen Steuerverwaltung des Kantons Waadt betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2017.

Publiziert als BGE148 II 551.

a) Sachverhalt

A. wurde entlassen und bis zum Ablauf der Kündigungsfrist freigestellt. Aufgrund ihrer Entlassung verklagte A. ihre Arbeitgeberin wegen missbräuchlicher Kündigung und verlangte eine Entschädigung von rund fünf Monatslöhnen. Im Schlichtungsverfahren einigten sich die Parteien per Saldo aller Ansprüche auf eine leicht tiefere Entschädigung. In der Vereinbarung wurde festgehalten, dass die Entschädigung nicht den Sozialversicherungsbeiträgen unterliegt.

Entgegen der Deklaration in der Steuererklärung qualifizierte die kantonale Steuerverwaltung diese Entschädigung als steuerbares Einkommen und bestätigte dies im Einspracheverfahren. Den dagegen erhobenen Rekurs von A. hiess das Kantonsgericht gut und bestätigte die Steuerfreiheit der Entschädigung.

Dagegen erhob die kantonale Steuerverwaltung Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht und beantragte die Behandlung als steuerbares Einkommen.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab, mit der Begründung, dass die Entschädigung für eine missbräuchlicher Kündigung vor allem Genugtuungscharakter habe und deshalb gemäss Art. 24 lit. g DBG bzw. Art. 7 Abs. 4 lit. i StHG steuerfrei sei. Das Bundesgericht führt aus, dass die Entschädigung gemäss Art. 336a OR unabhängig von einem allfälligen materiellen Schaden dem entlassenen Mitarbeiter zugesprochen werde und der Wiedergutmachung der durch die missbräuchliche Kündigung erlittenen moralischen Unbill diene. Obwohl die Entschädigung auch ein verpöntes Verhalten des Arbeitgebers sanktioniere, träte dieses Element insgesamt hinter den Wiedergutmachungscharakter zurück.

Weiter hielt das Bundesgericht fest, dass es für die Behandlung als steuerfreie Genugtuung nicht zwingend einer Festsetzung der Entschädigung durch den Richter bedürfe. Im konkreten Fall könne der Vorinstanz keine Willkür vorgeworfen werden, wenn diese aufgrund der Tatsache, dass der Vergleich keinerlei Hinweis auf das Fehlen einer missbräuchlichen Kündigung enthielt und die vereinbarte Entschädigung 80 % der

geforderten Entschädigung betrug, vom Vorliegen einer missbräuchlichen Kündigung ausgegangen sei.

c) Kommentar

Die klare Qualifikation der Entschädigung für eine missbräuchliche Kündigung als Genugtuung ist unseres Erachtens korrekt. Aus Sicht des missbräuchlich entlassenen Mitarbeiters geht es in einem solchen Fall denn auch um die Wiedergutmachung des seelischen und/oder körperlichen Leidens. Erfreulich ist die Anwendung dieser Regelung nicht nur auf eine vom Richter festgesetzte, sondern auch auf eine im Rahmen eines Vergleichs vereinbarte Entschädigung.