

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00127 vom 23. September 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-09-23, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2024.00127](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2024.00127)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00127 du 23 septembre 2024

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00127 del 23 settembre 2024

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2015, 2017 und 2018 | [Verneinung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Anwaltskosten im Zusammenhang mit einem Scheidungsverfahren als Gewinnungskosten.] Gewinnungskosten sind steuerlich abzugsfähige Kosten, die final oder kausal mit bestimmten Einkünften zusammenhängen (vgl. BGr, 23. September 2024, 9C\_47/2024, 9C\_48/2024, E. 4.4.1) (E. 3.2). In materieller Hinsicht ist zu den Einwendungen der Pflichtigen anzumerken, dass das Bundesgericht in BGE 149 II 19 jedoch klar festhielt, der Abzug von Anwaltskosten als Gewinnungskosten käme auch in Verfahren nicht in Betracht, welche sich einzig auf die Durchsetzung von Unterhaltsbeiträgen beschränken (E. 3.2). Die vorinstanzlichen Erwägungen diesbezüglich erweisen sich als korrekt, weshalb nicht näher darauf eingegangen werden muss, welche Anwaltskosten der Pflichtigen konkret für die Durchsetzung von Unterhaltsbeiträgen und welche Kosten ihr für andere im Zusammenhang mit der Scheidung zu regelnde Aspekte anfielen (E. 3.5.4). Abweisung der vereinigten Beschwerden.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2024.00127 SB.2024.00128 Urteil der 2. Kammer vom 12. März 2025  
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Lara von Arx. In Sachen A, Beschwerdeführerin, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2015, 2017 und 2018 sowie direkte Bundessteuer 2015, 2017 und 2018, hat sich ergeben: I. A (nachfolgend: die Pflichtige) deklarierte in ihren Steuererklärungen 2015 (zweites Rektifikat), 2017 und 2018 folgende Steuerfaktoren: Staats- und Gemeindesteuern Direkte Bundessteuer Steuerperiode Steuerbares Einkommen Steuerbares Vermögen Steuerbares Einkommen 2015 Fr. ... Fr. ... Fr. ... 2017 Fr. ... Fr. ... Fr. ... 2018 Fr. ... Fr. ... Fr. ... Als Gewinnungskosten machte sie dabei Anwaltskosten im Zusammenhang mit ihrer Scheidung in folgender Höhe geltend: Fr. ... (2015), Fr. ... (2017) und Fr. ... (2018). Mit Auflage vom 3. Januar 2019 forderte das kantonale Steueramt weitere Unterlagen für die Festsetzung der seitens der Pflichtigen für die Steuerperiode 2015 geschuldeten Steuern von ihr ein. Die Pflichtige leistete der Auflage am 4. Februar 2019 Folge. Nachfolgend versandte das kantonale Steueramt mehrere am 1. April 2019 sowie am 31. März 2021 datierte Schreiben betreffend einen Verjährungsunterbruch für die Steuerperioden 2015, 2016 und 2017 an sie. Mit Einschätzungsentscheid bzw. Veranlagungsverfügung vom 22. November 2022 schätzte das kantonale Steueramt die Pflichtige wie folgt ein bzw. veranlagte es sie wie folgt: Staats- und Gemeindesteuern Direkte Bundessteuer

Steuerperiode Steuerbares Einkommen Steuerbares Vermögen Steuerbares Einkommen  
2015 Fr. ... Fr. ... Fr. ... 2017 Fr. ... Fr. ... Fr. ... 2018 Fr. ... Fr. ... Fr. ... Die geltend  
gemachten Anwaltskosten liess das kantonale Steueramt dabei nicht zum Abzug zu. Die  
hiergegen von der Pflichtigen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt nach  
Erlass weiterer Auflagen und diesbezüglicher Mahnungen am 18. Dezember 2023 für die  
Steuerperiode 2015 ab und hiess die für die Steuerperioden 2017 und 2018 erhobene  
Einsprache teilweise gut. Es veranlagte die Pflichtige neu wie folgt: Staats- und  
Gemeindesteuern Direkte Bundessteuer Steuerperiode Steuerbares Einkommen Steuerbares  
Vermögen Steuerbares Einkommen 2015 Fr. ... Fr. ... Fr. ... 2017 Fr. ... Fr. ... Fr. ... 2018  
Fr. ... Fr. ... Fr. ... II. Die hiergegen erhobenen Rechtsmittel wies das Steuerrekursgericht  
am 24. September 2024 ab. III. Mit Beschwerde vom 14. November 2024 gelangte die  
Pflichtige an das Verwaltungsgericht und liess die Aufhebung des vorinstanzlichen  
Entscheids beantragen. Ihr steuerbares Einkommen sei entsprechend den von ihr  
eingereichten Steuererklärungen, unter Berücksichtigung der geltend gemachten  
Anwaltskosten als Gewinnungskosten festzusetzen. Subeventualiter sei die Sache zur  
Vornahme notwendiger Untersuchungshandlungen, zur Gewährung des rechtlichen Gehörs  
sowie zur anschliessenden Neu Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Ferner sei ihr  
eine Parteientschädigung auszurichten. Mit Präsidialverfügung vom 15. November 2024  
vereinigte der Abteilungspräsident die Beschwerdeverfahren SB.2024.00127 und  
SB.2024.00128. Während die Vorinstanz auf Vernehmlassung verzichtete, beantragte das  
kantonale Steueramt mit Beschwerdeantwort vom 25. November 2024 die Abweisung der  
Beschwerde sowie die Bestätigung der vorinstanzlichen Entscheide. Die Kammer erwägt:  
1. 1.1 Die Beschwerden SB.2024.00127 (Staats- und Gemeindesteuern 2015, 2017 und  
2018) und SB.2024.00128 (direkte Bundessteuer 2015, 2017 und 2018) betreffen dieselbe  
Pflichtige, dieselben Steuerperioden sowie eine analoge Sach- und Rechtslage, weshalb sie  
zu Recht vereinigt worden sind. 1.2 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht  
betreffend die Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes  
vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder  
Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des  
rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Für die Beschwerde an das  
Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der  
direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte  
Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG  
über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss", was  
nach der Rechtsprechung dahingehend auszulegen ist, dass die Überprüfungs befugnis des  
Verwaltungsgerichts gleich wie bei den Staats- und Gemeindesteuern auf die  
Rechtskontrolle beschränkt ist (BGE 131 II 548 E. 2.5; vgl. RB 1999 Nr. 147). 1.3 1.3.1 In  
formeller Hinsicht macht die Pflichtige unter anderem eine Verletzung ihres rechtlichen  
Gehörs geltend, da erst das Steuerrekursgericht, nicht hingegen das kantonale Steueramt auf  
ihre Argumentation betreffend den Eintritt der Veranlagungsverjährung eingegangen sei.  
Da sie Anspruch auf Ausschöpfung des vollen Instanzenzugs habe und das  
Einspracheverfahren überdies kostenfrei sei, liege eine nicht heilbare Gehörsverletzung vor.  
1.3.2 Der Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV)  
ist formeller Natur, weshalb dessen Verletzung grundsätzlich ungeachtet der materiellen  
Begründetheit des Rechtsmittels zur Gutheissung desselben und zur Aufhebung des  
angefochtenen Entscheids führt (BGE 137 I 195 E. 2.2; BGE 135 I 187 E. 2.2; BGr,  
18. Juni 2020, 2C\_152/2020, E. 2.3). Als Ausfluss des rechtlichen Gehörs muss die

Begründung eines Entscheids so abgefasst sein, dass der adressierte Steuerpflichtige sich anhand der Begründung ein Bild davon machen kann, von welchen Motiven sich die Behörde hat leiten lassen, und er muss in der Lage sein, den Entscheid bei einer Rechtsmittelinstanz sachgerecht anzufechten (vgl. BGE 133 I 270 E. 3.1). 1.3.3 Die Pflichtige rügt eine unzureichende Begründung des Einspracheentscheids vom 18. Dezember 2023 betreffend die Staats- und Gemeindesteuer 2015. Wie dem Einspracheentscheid jedoch entnommen werden kann, äusserte sich das kantonale Steueramt darin sehr wohl zum Thema des Verjährungsunterbruchs und führte aus, weshalb dieser nach Ansicht der Behörde nicht eingetreten sei. In der gleichentags erlassenen Veranlagungsverfügung für die direkte Bundessteuer 2015 wurde auf die Begründung des Einspracheentscheids über die Staats- und Gemeindesteuer 2015 verwiesen. Vor diesem Hintergrund war die Pflichtige ohne Weiteres in der Lage die Einspracheentscheide sachgerecht anzufechten, was sie mit Blick auf die Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 26. Januar 2024 auch tat. Das rechtliche Gehör der Pflichtigen wurde somit nicht durch eine unzureichende Begründung der Einspracheentscheide verletzt.

### **E. 2.1**

Vorbehaltlich eines Unterbrechungs- oder Stillstandgrundes verjährt das Recht zur Steuerveranlagung fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode (relative Verjährungsfrist), spätestens aber 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode (absolute Verjährungsfrist, vgl. § 130 StG und Art. 120 DBG). Zu den unterbrechenden Handlungen gehören gemäss § 130 Abs. 3 lit. a und b StG bzw. Art. 120 Abs. 3 lit. a und b DBG unter anderem die Einreichung einer Steuererklärung und alle auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlungen, die dem Steuerpflichtigen oder Mithaftenden zur Kenntnis gebracht werden, namentlich auch schriftliche Mitteilungen der Steuerbehörde, in welchen zur Verjährungsunterbrechung eine spätere Veranlagung periodischer Steuern in Aussicht gestellt wird (vgl. BGE 139 I 64 E. 3.3; BGE 137 I 273 E. 3.4.3, BGE 126 II 1 E. 2; BGr, 18. Februar 2021, 2C\_892/2020, E. 2.2.; BGr, 1. Dezember 2015, 2C\_1098/2014 und 2C\_1099/2014, E. 5.1; BGr, 23. Oktober 2015, 2C\_58/2015 und 2C\_59/2015, E. 6.2; Beusch/Brunner, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. A., Basel 2022, Art. 120 DBG N. 46; Felix Richner et al. [Hrsg.], Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 130 StG N. 12 ff. StG; Felix Richner et al. [Hrsg.], Handkommentar zum DBG, 4. A., Zürich 2023, Art. 120 DBG N. 11 ff.). Das nachfolgende Einsprache- und Rechtsmittelverfahren hat keinen Einfluss auf die (relative) Verjährung, da die Frist nach dem Einschätzungs- bzw. Veranlagungsentscheid gemäss § 130 Abs. 2 lit. a StG und Art. 120 Abs. 2 lit. a DGB stillsteht (VGr, 26. August 2020, SB.2020.00052, SB.2020.00053, E. 2.1).

### **E. 2.2**

Die Vorinstanz erwog, das Recht zur Veranlagung/Einschätzung der Steuerperiode 2015 sei vorliegend grundsätzlich am 31. Dezember 2020 verjährt (relative Verjährungsfrist), in jedem Fall aber spätestens am 31. Dezember 2030 (absolute Verjährungsfrist). Für ein am 1. April 2019 versandtes Schreiben zur Unterbrechung der Verjährung für die Steuerperiode 2015 habe das kantonale Steueramt keinen Zustellnachweis vorweisen können. Der Empfang einer Auflage vom 3. Januar 2019 sei dagegen unbestritten, weil die Pflichtige hierauf am 4. Februar 2019 geantwortet habe. Allerdings sei die Pflichtige der Meinung, eine solche Massnahme müsse sich auf die noch streitigen Punkte beziehen, um die

Verjährung zu unterbrechen. Hierfür bestehe jedoch keine Rechtsgrundlage. Die Weisung der Finanzdirektion des Kantons Zürich über den Bezug der Staats- und Gemeindesteuern vom 11. September 2020 (ZStB 172.1; nachfolgend: Weisung Bezug) halte vielmehr fest, dass jede Massnahme zur Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung genüge. Überdies seien Gerichte nicht an Verwaltungsverordnungen gebunden. Die Auflage vom 3. Januar 2019 habe die Verjährung somit unterbrochen, weshalb die Veranlagungsverfügung bzw. der Einschätzungsentscheid vom 22. November 2022 vor Ablauf der relativen und absoluten Verjährungsfrist erlassen worden sei.

### **E. 2.3**

Hiergegen wendet die Pflichtige ein, die Belegeinforderung vom 3. Januar 2019 habe die Veranlagungsverjährung nicht unterbrochen. Es habe sich bei den eingeforderten Unterlagen lediglich um die von den Steuerbehörden ausdrücklich nicht bei Einreichung der Steuererklärung gewollten Beilagen zum Wertschriftenverzeichnis gehandelt. Es habe keine Auflage zu "fehlenden" Belegen zum Wertschriftenverzeichnis gegeben, sondern die Belege seien einzig nachträglich eingefordert worden, weil das Steueramt diese ausdrücklich noch nicht der Steuererklärung beigelegt haben wollte. Eine solche nachträgliche Beilageeinholung sei keine Veranlagungshandlung im Sinne einer Verjährungsunterbrechungshandlung. Andernfalls würden alle bestraft, welche dem administrativen Wunsch der Steuerbehörde nach minimaler Belegeinreichung nachkämen. Im direktsteuerlichen Subordinationsverhältnis, das als Massenverfahren ausgestaltet sei, bedürfe die steuerpflichtige Person gemäss Rechtsprechung jedoch eines gewissen minimalen Selbstschutzes. Niemand solle unbeabsichtigt zu seinen eigenen Ungunsten den Verlauf der Veranlagungsverjährung unterbrechen können .

#### **E. 2.4.1**

Die Parteien sind sich einig, dass die ordentliche Fünfjahresfrist für die Einschätzung und Veranlagung der Steuerperiode 2015 am 31. Dezember 2020 abgelaufen und in der Folge die (relative) Verjährung eingetreten wäre. Mangels erforderlichen Zustellnachweises an die Pflichtige scheidet ein Verjährungsunterbruch durch das Schreiben des kantonalen Steueramts vom 1. April 2019 aus. Zu beurteilen bleibt somit, ob die der Pflichtigen zugestellte Auflage vom 3. Januar 2019 den Lauf der Verjährung unterbrach.

#### **E. 2.4.2**

In besagter Auflage forderte das kantonale Steueramt die Pflichtige zur Einreichung folgender Unterlagen auf: Zins- und Kapitalausweise per 31.12.2015 von sämtlichen im Wertschriften- und Guthabenverzeichnis 2015 deklarierten Konti sowie diverse Unterlagen im Zusammenhang mit der B AG (Kaufvertrag, GV-Protokoll, Aktionärsbindungsvertrag, Beteiligungsplan der Mitarbeiterbeteiligungen sowie Detailangaben des Lohnausweises). Die betreffenden Unterlagen zielten offenkundig auf die Feststellung der seitens der Pflichtigen für die Steuerperiode 2015 geschuldeten Steuern ab. Dass die Steuerbehörde die für die Einschätzung bzw. für die Veranlagung benötigten Unterlagen im für die Einreichung der Steuererklärung massgeblichen Zeitpunkt noch nicht eingefordert hat, ändert hieran nichts. Denn das kantonale Steueramt hielt in seiner Auflage wie folgt fest: "Für die Steuereinschätzung bzw. zur Festsetzung des Verrechnungsanspruches sind noch weitere Abklärungen erforderlich." Hierdurch zeigte die Behörde der Pflichtigen gegenüber unmissverständlich an, nach wie vor an der Feststellung und Geltendmachung der Steuerforderung für die Steuerperiode 2015 festzuhalten und dabei auf die Mitwirkung der

Pflichtigen im Verfahren angewiesen zu sein. Mit Blick auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung bestehen keine Zweifel, dass ein behördliches Schreiben in Form der vorliegenden Auflage vom 3. Januar 2019 den Verjährungslauf im Sinn von § 130 Abs. 3 lit. a StG bzw. Art. 120 Abs. 3 lit. a DBG unterbricht.

#### **E. 2.4.3**

Den Einwendungen der Pflichtigen hiergegen kann nicht gefolgt werden. Für die von ihr vertretene Auffassung, dass die blossе Nachforderung von Beilagen zur Steuererklärung für noch nicht besteuerte Steuerperioden nicht als Amtshandlung im Sinn von § 130 Abs. 3 lit. a StG, Art. 120 Abs. 3 lit. a DBG und Ziff. 86 lit. a der Weisung Bezug gelten würde, besteht keine Rechtsgrundlage. Vielmehr ergeht aus der Rechtsprechung, dass alle auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlungen, die dem Steuerpflichtigen oder Mithaftenden zur Kenntnis gebracht werden, die Veranlagungsverjährung unterbrechen (E. 2.1). Es erübrigt sich daher, näher auf die Vorbringen der Pflichtigen hinsichtlich der Bindungswirkung von kantonalen Weisungen für Gerichte einzugehen. Mangels Erteilung einer konkreten (unrichtigen) Auskunft oder Zusicherung an die Pflichtige durch die kantonale Steuerbehörde ist auch keine Verletzung des durch sie angerufenen Grundsatzes des Vertrauensschutzes ersichtlich, welcher in Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV verankert ist (vgl. BGE 150 I 1 E. 4.1; BGE 146 I 105, E. 5.1.1; VGr, 15. März 2023, SB.2022.00072, E. 3.2.2). Schliesslich kann der Pflichtigen auch nicht gefolgt werden, wenn sie vorbringt, durch die von ihr geforderte minimale Belegeinreichung bestraft zu werden, weil hierdurch der Lauf der Veranlagungsverjährung unterbrochen würde. Gemäss § 132 StG sowie Art. 123 Abs. 1 DBG stellen die Steuerbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Nebst der Einreichung der Steuererklärung muss die steuerpflichtige Person alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen und namentlich eingeforderte Belege vorlegen (§ 135 Abs. 1 und 2 StG, Art. 126 Abs. 1 und 2 DBG). Der Pflichtigen stand die Einreichung der seitens der kantonalen Steuerbehörde eingeforderten Beilagen zu ihrer Steuererklärung für die Steuerperiode 2015 somit nicht frei. Vielmehr war sie hierzu gesetzlich verpflichtet, weshalb von einem unbeabsichtigten Verjährungsunterbruch durch sie keine Rede sein kann.

#### **E. 2.4.4**

Nach dem Gesagten ist der vorinstanzliche Schluss, gemäss welchem die Auflage vom 3. Januar 2019 die Veranlagungsverjährung unterbrochen hat, womit diese neu zu laufen begann, zu bestätigen. Die Veranlagungsverfügung und der Einschätzungsentscheid vom 22. November 2022 ergingen somit rechtzeitig vor Eintritt der relativen Verjährung.

#### **E. 3.1**

Umstritten ist weiter, ob die der Pflichtigen im Zusammenhang mit ihrer Scheidung angefallenen Anwaltskosten Gewinnungskosten darstellen, welche in den streitbetroffenen Steuerperioden von ihrem steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden können.

#### **E. 3.2**

Gewinnungskosten sind steuerlich abzugsfähige Kosten, die final oder kausal mit bestimmten Einkünften zusammenhängen (vgl. BGr, 23. September 2024, 9C\_47/2024, 9C\_48/2024, E. 4.4.1). Gemäss dem in § 25 StG bzw. Art. 25 DBG zum Ausdruck kommenden Nettoprinzip können mit der Erzielung eines steuerbaren Einkommens in

Zusammenhang stehende Rechtsdurchsetzungskosten grundsätzlich als Gewinnungskosten zum Abzug gebracht werden, wobei sowohl die Periodenkonformität als auch der Zusammenhang mit der Einkommenserzielung als steuermindernde Tatsachen durch die steuerpflichtige Person nachzuweisen sind (VGr, 2. November 2022, SB.2022.00031, SB.2022.00032, E. 3.2 mit Hinweisen). In Bezug auf die Abzugsfähigkeit von Anwaltskosten im Zusammenhang mit der gerichtlichen Durchsetzung von Unterhaltsbeiträgen hielt das Bundesgericht in BGE 149 II 19 vom 23. September 2022 jedoch fest, Verfahren im Bereich des Eherechts hätten häufig die Besonderheit, dass sie alle Fragen regeln würden, die sich aus der Beendigung des Zusammenlebens ergäben, und dass die Vielfalt der behandelten Gegenstände es unmöglich mache, einen direkten und engen Zusammenhang zwischen den Anwaltskosten und der Einkommenserzielung durch Unterhaltszahlungen herzustellen. In solchen Verfahren sei es unmöglich, zwischen den Kosten für Unterhaltszahlungen und den Kosten für nicht-vermögensrechtliche Fragen (wie etwa die Zuweisung der Familienwohnung, das Schicksal der Kinder) bzw. vermögensrechtlichen Aspekten zu unterscheiden, die steuerrechtlich nicht als Einkommen betrachtet würden. Wie das Bundesgericht ausdrücklich festhielt, gäbe es keine Rechtfertigung dafür, einen Unterschied zu machen und eherechtliche Verfahren unter dem Blickwinkel von Art. 25 DBG anders zu behandeln, wenn sie sich ausschliesslich auf Unterhaltszahlungen und Alimente beschränkten (" Rien ne justifie d'opérer une distinction et de traiter différemment sous l'angle de l'art. 25 LIFD les procédures de droit matrimonial au motif qu'elles se limitent aux pensions alimentaires et aux contributions d'entretien "; BGE 149 II 19 E. 6.5). Die Zulassung der Abzugsfähigkeit der Anwaltskosten für die Erstreitung von Unterhaltsbeiträgen nach Art. 23 lit. f DBG hätte in solchen Verfahren zur Folge, dass das Kongruenz- oder Korrespondenzprinzip zwischen den ehemaligen Ehegatten relativiert würde, da der Gläubiger seine Anwaltskosten als Gewinnungskosten abziehen könnte, der Schuldner jedoch nicht, da die von seinem Anwalt entfaltete Tätigkeit nicht darauf abziele, Einkommen zu erzielen oder eine Erhöhung seines Einkommens zu erreichen. Das Bundesgericht folgerte daher, dass Art. 25 DBG den Abzug von Anwaltskosten, die zur Erlangung von Unterhaltsbeiträgen aufgewendet worden seien, nicht zulasse.

### **E. 3.3**

Die Vorinstanz erwog, die Abzugsfähigkeit von Gewinnungskosten jeglicher Art setze die Existenz von damit zusammenhängenden steuerbaren Einkünften voraus. Kosten zur reinen Erstreitung der Höhe des Unterhalts sowie zur Vollstreckung des rechtskräftig festgesetzten Unterhaltsanspruchs seien nicht als Gewinnungskosten abzugsfähig. Es gäbe keinen Grund von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung abzuweichen, auch nicht für die Staats- und Gemeindesteuern. Das Bundesgericht habe festgehalten, dass selbst in Fällen, in denen ein Konnex der Anwaltskosten zu steuerbarem Einkommen bestehe, weil nur der Unterhalt streitig sei, die Anwaltskosten nicht als Gewinnungskosten abzugsfähig seien, da a) die Gewährung eines solchen Abzugs zu einer Ungleichbehandlung zwischen Scheidungs- und Eheschutzverfahren einerseits und Unterhaltsabänderungs- sowie Unterhaltsvollstreckungsverfahren andererseits führen würde und b) die Gewährung eines solchen Abzugs das Kongruenzprinzip zwischen unterhaltsverpflichtetem und unterhaltsberechtigtem Ehegatten verletzen würde. Die Frage des von der Pflichtigen behaupteten Konnexes sei somit nicht zu klären.

### **E. 3.4**

Gegen die vorinstanzlichen Erwägungen wendet die Pflichtige ein, die Vorinstanz habe mit ihrer Begründung ihr rechtliches Gehör verletzt, weil sie die Abweisung des Rekurses und der Beschwerde abweichend von der kantonalen Steuerbehörde begründet habe. Zur vorgenommenen neuen rechtlichen Würdigung habe die Vorinstanz ihr vorgängig nicht das rechtliche Gehör gewährt und sie habe mit der neuen Begründung auch nicht rechnen müssen. Ferner sei die Argumentation der Vorinstanz rein fiskalisch. Gewinnungskosten seien ein zentrales Element der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Mit diesem Argument habe sich die Vorinstanz mit keinem Wort auseinandergesetzt. Auch habe sie aus dem von ihr zitierten Bundesgerichtsurteil falsche Schlussfolgerungen gezogen. Der geforderte Konnex zwischen Anwaltskosten und Einkommenserzielung sei bei gemischten Scheidungsverfahren ohne Probleme möglich, könne eine Allokation der Kosten doch etwa anhand der Seitenzahlen der jeweiligen Themen sinnvoll vorgenommen werden. Weiter seien die vorinstanzlichen Erwägungen betreffend das Kongruenzprinzip nicht korrekt, denn die Unterhaltsbeiträge, die ein Steuerpflichtiger bei Scheidung, gerichtlicher oder tatsächlicher Trennung für sich oder unter seiner Sorge stehende Kinder erhalte, seien steuerbar. Selbst wenn das Zivilurteil noch nicht in Rechtskraft erwachsen sei, seien die Anwaltskosten zur Durchsetzung der Unterhaltsbeiträge abzugsfähig.

#### **E. 3.5.1**

Zunächst ist auf die seitens der Pflichtigen geltend gemachte Gehörsverletzung im Zusammenhang mit der vorinstanzlichen Begründung einzugehen. Die Pflichtige rügt diesbezüglich eine unzulässige Motivsubstitution durch die Vorinstanz.

#### **E. 3.5.2**

Aus dem in Art. 29 Abs. 2 BV verankerten Anspruch der Parteien auf rechtliches Gehör ergibt sich kein allgemeiner Anspruch auf vorgängige Anhörung zu Fragen der Rechtsanwendung. Die Behörde hat namentlich nicht ihre Begründung den Parteien vorweg zur Stellungnahme zu unterbreiten. Es genügt, dass sich die Parteien zu den Grundlagen des Entscheids, insbesondere zum Sachverhalt sowie zu den anwendbaren Rechtsnormen, vorweg äussern und ihre Standpunkte einbringen können. Die Rechtsmittelinstanz ist wegen des Grundsatzes der Rechtsanwendung von Amtes wegen nicht an die rechtlichen Vorbringen der Parteien gebunden. Sie ist zudem berechtigt, durch eine sogenannte Motivsubstitution eine im Ergebnis richtige, aber falsch begründete Anordnung des bei ihr angefochtenen Entscheids aus anderen rechtlichen Gründen zu bestätigen. Die Parteien haben Anspruch auf vorgängige Anhörung, wenn eine Behörde ihren Entscheid mit einem Rechtssatz oder einem Rechtstitel zu begründen beabsichtigt, der im bisherigen Verfahren nicht herangezogen wurde, auf den sich die Parteien nicht berufen haben und mit dessen Erheblichkeit sie im konkreten Fall nicht rechnen konnten (vgl. BGr, 17. März 2022, 2C\_795/2021, E. 4.1.2; BGr, 25. März 2019, 2C\_933/2018, E. 4.2).

#### **E. 3.5.3**

Der Pflichtigen waren der Streitgegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens sowie die diesbezüglich einschlägigen gesetzlichen Grundlagen hinreichend bekannt. Sie musste daher mit der Bezugnahme der Vorinstanz auf die diesbezüglich massgebende bundesgerichtliche Rechtsprechung rechnen. Sie hatte vor der Vorinstanz somit sowohl Veranlassung als auch Gelegenheit, sich hierzu zu äussern. Eine vorgängige Gehörsgewährung vor Erlass des steuerrekursgerichtlichen Entscheids war daher entbehrlich.

### **E. 3.5.4**

In materieller Hinsicht ist zu den Einwendungen der Pflichtigen anzumerken, dass das Bundesgericht in BGE 149 II 19 klar festhielt, der Abzug von Anwaltskosten als Gewinnungskosten käme auch in Verfahren nicht in Betracht, welche sich einzig auf die Durchsetzung von Unterhaltsbeiträgen beschränken (E. 3.2). Die vorinstanzlichen Erwägungen diesbezüglich erweisen sich als korrekt, weshalb nicht näher darauf eingegangen werden muss, welche Anwaltskosten der Pflichtigen konkret für die Durchsetzung von Unterhaltsbeiträgen und welche Kosten ihr für andere im Zusammenhang mit der Scheidung zu regelnde Aspekte anfielen. Angesichts dieser Rechtslage war das kantonale Steueramt auch nicht gehalten, die Höhe der geltend gemachten, nicht abzugsfähigen Gewinnungskosten weiter zu untersuchen, weshalb keine Verletzung der behördlichen Untersuchungspflicht vorliegt. Fehl gehen auch die Ausführungen der Pflichtigen zum Kongruenzprinzip. Diesbezüglich ist unstrittig, dass die ihrerseits erhaltenen Unterhaltsbeiträge als steuerbares Einkommen nach § 23 lit. f StG bzw. Art. 23 lit. f DBG qualifizieren, während der unterhaltsverpflichtete Ex-Ehegatte diese von seinem steuerbaren Einkommen in Abzug bringen kann (§ 31 lit. c StG, Art. 33 lit. c DBG). Hierdurch soll dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit angemessen Rechnung getragen werden. Indessen sind Gegenstand der vorliegenden gerichtlichen Beurteilung einzig die aus dem Scheidungsverfahren der Pflichtigen resultierten Anwaltskosten, nicht hingegen die eingeklagten Unterhaltsbeiträge als solche. Für die Kosten des bzw. der Rechtsvertreter gilt das Kongruenzprinzip, wie das Bundesgericht klarstellte, hingegen nicht. Stattdessen ist ein Abzug der Anwaltskosten beiden im Scheidungsverfahren involvierten (Ex-)Ehegatten nicht zulässig. Ein Abzug der geltend gemachten Anwaltskosten der Pflichtigen als Gewinnungskosten fällt somit ausser Betracht.

### **E. 3.6**

Da sich die vorliegende Angelegenheit nach dem Gesagten als spruchreif erweist, ist die seitens der Pflichtigen eventualiter beantragte Rückweisung an die Vorinstanz zur Neubeurteilung abzulehnen. Die vereinigten Beschwerden sind abzuweisen.

### **E. 4**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 1 Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG; Art. 64 Abs. 1–3 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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