

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00129 vom 23. September 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-09-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2024.00129

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00129 du 23 septembre 2024

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00129 del 23 settembre 2024

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2016 | [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. 3.3). 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. 3.6.4). Abweisung der vereinigten Beschwerden.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2024.00129 SB.2024.00130 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, vertreten durch C AG, Beschwerdeführerin, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2016 sowie direkte Bundessteuer 2016, hat sich ergeben: I. A (nachfolgend: die Pflichtige) deklarierte in ihrer Steuererklärung 2016 vom 10. Dezember 2017 ein steuerbares Einkommen von Fr. ... und ein steuerbares Vermögen von Fr. ... bei den Staats- und Gemeindesteuern sowie ein steuerbares Einkommen von Fr. ... bei der direkten Bundessteuer. Als Gewinnungskosten machte sie dabei Anwaltskosten im Zusammenhang mit ihrer Scheidung in Höhe von Fr. ... geltend. Das kantonale Steueramt liess der Pflichtigen am 6. April 2021 ein Einschreiben vom 31. März 2021 zukommen betreffend einen Verjährungsunterbruch für die Steuerperioden 2016 und 2017. Das Einschreiben wurde ihr am 7. April 2021 zur Abholung gemeldet. Nach ungenutztem Ablauf der Hinterlegungsfrist retournierte die Post das Schreiben am 15. April 2021 an das kantonale Steueramt, welches inhaltlich denselben Brief am 27. April 2021 nochmals per A-Post und Einschreiben an die Pflichtige schickte. Mit Einschätzungsentscheid bzw. Veranlagungsverfügung vom 22. November 2022 schätzte das kantonale Steueramt die Pflichtige ein bzw. veranlagte es sie mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... bei den Staats- und Gemeindesteuern 2016 bzw.

mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... bei der direkten Bundessteuer 2016. 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 einer weiteren Auflage und diesbezüglicher Mahnung am 18. Dezember 2023 ab. II. Die erhobenen Rechtsmittel der Pflichtigen 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 der von ihr eingereichten Steuererklärung für die Steuerperiode 2016 festzusetzen, unter Berücksichtigung der geltend gemachten Anwaltskosten als Gewinnungskosten. Subeventualiter sei die Sache zur Vornahme notwendiger Untersuchungshandlungen, zur Gewährung des rechtlichen Gehörs sowie zur anschliessenden Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Ferner sei ihr eine Parteientschädigung auszurichten. Mit Präsidialverfügung vom 15. November 2024 vereinigte der Abteilungspräsident die Beschwerdeverfahren SB.2024.00129 und SB.2024.00130. 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.2024.00129 (Staats- und Gemeindesteuern 2016) und SB.2024.00130 (direkte Bundessteuer 2016) betreffen dieselbe Pflichtige, dieselbe Steuerperiode 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 Überprüfungsbefugnis 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 Die Pflichtige prozessiert vorliegend in eigener Sache, obschon sie die C AG als ihre Rechtsvertreterin aufführt. Gemäss Angaben des Handelsregisters ist die Pflichtige einziges Mitglied des Verwaltungsrats der Gesellschaft und einzelzeichnungsberechtigt für diese. Vorliegend vertritt sie eine sie persönlich betreffende Angelegenheit, was im Fall ihres Obsiegens bei der Zusprache einer Partei- oder Umtriebsentschädigung entsprechend zu berücksichtigen wäre.
- 1.4 1.4.1 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.
- 1.4.2 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). 1.4.3 Die Pflichtige rügt eine unzureichende Begründung des Einspracheentscheids vom 18. Dezember 2023 betreffend die Staats- und Gemeindesteuer 2016. 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 2016 wurde auf die Begründung des Einspracheentscheids über die Staats- und Gemeindesteuer 2016 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 DBG 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 2016 sei vorliegend grundsätzlich am 31. Dezember 2021 verjährt (relative Verjährungsfrist), in jedem Fall aber spätestens am 31. Dezember 2031 (absolute Verjährungsfrist). Der Empfang eines Schreibens vom 6. April 2021 sei der Pflichtigen am 7. April 2021 zur Abholung gemeldet worden. Nachdem der Brief nicht abgeholt worden sei, sei er am 15. April 2021 an das Steueramt retourniert worden, welches dasselbe Schreiben am 27. April 2021 per A-Post und via Einschreiben erneut an die Pflichtige versandt habe. Letztere habe das Schreiben am 3. Mai 2021 am Postschalter entgegengenommen, was

durch ihre Unterschrift dokumentiert worden sei. Allerdings sei die Pflichtige der Meinung, eine simple Mitteilung eines Verjährungsunterbruchs sei für einen Verjährungsunterbruch nicht ausreichend. Dies gehe aus Ziff. 86a und 87 der Weisung der Finanzdirektion des Kantons Zürich über den Bezug der Staats- und Gemeindesteuern vom 11. September 2020 (ZStB 172.1; nachfolgend: Weisung Bezug) hervor. Als blosse Verwaltungsverordnungen statuierten Weisungen jedoch keine Rechte und Pflichten von Privaten und seien keine Rechtsquellen des Verwaltungsrechts. Das Steuerrekursgericht sei bei der Auslegung des Gesetzes nicht an diese Dienstanweisungen gebunden, sondern prüfe allein, ob die Veranlagung mit dem Steuergesetz übereinstimme. Das Einschreiben vom 27. April 2021 (Poststempel) 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, das Schreiben vom 27. April 2021 habe die Veranlagungsverjährung nicht unterbrochen. Die Verjährungsunterbrechung mittels Serienbrief, welcher allein die Aushebelung der Veranlagungsverjährung zum Ziel habe, sei nicht zu schützen. Dies würde den Sinn der Regelung einer Veranlagungsverjährungsfrist untergraben. Ein Hinweis auf die durch sie erfolgte Einreichung der Steuererklärung sei unbehilflich und unsubstanziert und bedeute spätestens seit Inkrafttreten von Art. 120 Abs. 3 lit. b DBG bzw. Art. 47 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) ebenfalls keine Verjährungsunterbrechung. Hierfür spreche auch die Regelung in Rz. 87 der Weisung Bezug hinsichtlich derer Anwendung sie als Pflichtige Vertrauensschutz geniessen dürfe.

E. 2.4.1

Vorliegend ist unbestritten, dass die ordentliche Fünfjahresfrist für die Einschätzung und Veranlagung der Steuerperiode 2016 am 31. Dezember 2021 abgelaufen und in der Folge die (relative) Verjährung eingetreten wäre. Zu beurteilen bleibt indes, ob das der Pflichtigen zugestellte Schreiben vom 27. April 2021 den Lauf der Verjährung unterbrach.

E. 2.4.2

In besagtem Schreiben teilte das kantonale Steueramt der Pflichtigen Folgendes mit: "Ohne Verjährungsunterbruch im Sinne von § 130 Abs. 3 lit. a StG bzw. Art. 120 Abs. 3 lit. a DBG würden die Steuerperioden 2016 und 2017 allenfalls bald verjähren (§130 Abs. 1 StG bzw. Art. 120 Abs. 1 DBG). Um dies zu verhindern und um Ihnen unnötige Umtriebe in Form von Auflagen etc. zu ersparen, möchten wir Sie mittels dieses Schreibens darauf hinweisen, dass wir weiterhin eine Einschätzung der Steuerperioden 2016 und 2017 zum gegebenen Zeitpunkt anstreben. Mit Hilfe dieses Schreibens soll deshalb ein Verjährungsunterbruch für die Steuerperioden 2016 und 2017 herbeigeführt werden, da wir an der Realisierung der Steuerforderung nach wie vor festhalten." Die betreffenden Unterlagen zielten explizit auf die Feststellung der seitens der Pflichtigen für die Steuerperiode 2016 geschuldeten Steuern ab und die Behörde zeigte ihr unmissverständlich an, nach wie vor an der Feststellung und Geltendmachung der Steuerforderung festzuhalten. Mit Blick auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung bestehen keine Zweifel, dass ein behördliches Schreiben in Form des vorliegenden vom 27. April 2021 den Verjährungslauf im Sinn von § 130 Abs. 3 lit. a StG bzw. Art. 120 Abs. 3 lit. a DBG und Art. 47 Abs. 1 StHG unterbricht (vgl. E. 2.1).

E. 2.4.3

Den Einwendungen der Pflichtigen hiergegen kann nicht gefolgt werden. Für die von ihr vertretene Auffassung, dass ein simpler Brief, welcher allein die Aushebelung der Veranlagungsverjährung zum Ziel habe, 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 bundesgerichtlichen 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).

E. 2.4.4

Nach dem Gesagten ist der vorinstanzliche Schluss, gemäss welchem das Schreiben vom 27. April 2021 die Veranlagungsverjährung unterbrochen hat, womit diese neu zu laufen begann, zu bestätigen. Die Veranlagungsverfügung und der Einschätzungsentscheid vom 22. November 2022 für die Steuerperiode 2016 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 der streitbetroffenen Steuerperiode von ihrem steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden können.

E. 3.2

Im Rahmen der formellen Anforderungen muss die Beschwerdeschrift einen Antrag und eine Begründung enthalten und sich substantiiert mit den vorinstanzlichen Erwägungen auseinandersetzen (§ 147 Abs. 4 in Verbindung mit § 153 Abs. 4; Art. 140 Abs. 2 DBG in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Die Pflichtige nimmt bei ihren Ausführungen zu den Gewinnungskosten ausschliesslich Bezug auf die Steuerperioden 2015, 2017 und 2018 (vgl. Ziff. 23 der Beschwerdeschrift). Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist jedoch einzig die Steuerperiode 2016. Es stellt sich folglich die Frage, ob auf die Erwägungen der Pflichtigen mit Blick auf das Begründungserfordernis einzutreten ist. Im konkreten Fall ist dies zu bestätigen. Es scheint offensichtlich, dass die Pflichtige ihre Ausführungen zu diesem Punkt aus ihrer Beschwerdeschrift im Parallelverfahren SB.2024.00127 bzw. SB.2024.00128 übernommen hat und lediglich die Anpassung des Steuerjahres unterlassen hat. Da ihre Ausführungen jedoch sachbezogen sind, ist von einem Nichteintreten unter Beachtung des Verbots des überspitzten Formalismus als Ausfluss der allgemeinen Verfahrensgarantien in Art. 29 Abs. 1 BV abzusehen. Auf die Ausführungen der Pflichtigen zur Abzugsfähigkeit der von ihr geltend gemachten Anwaltskosten ist daher näher einzugehen.

E. 3.3

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, gebe 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 beschränken ("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. 3.4

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 gebe 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. 3.5

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. 3.6.1

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. 3.6.2

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. 3.6.3

Der Pflichtigen waren der Streitgegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens sowie die 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. 3.6.4

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. 3.3). 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. 3.7

Da sich die vorliegende Angelegenheit nach dem Gesagten als spruchreif erweist, ist die seitens der Pflichtigen subeventualiter beantragte Rückweisung an die Vorinstanz zur Neuurteilung 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.