

grösseren Zeitabständen anfallenden Erneuerungsarbeiten und den gleichwertigen Ersatz von unbrauchbar gewordenen Einrichtungsgegenständen.

4. Geht man vom Gewinnungskostencharakter der Unterhaltskosten aus, stellt sich im weiteren die Frage, ob darunter nur Vermögensabgänge fallen, die als Folge der Einkommenserzielung entstanden sind, hingegen Ausgaben, die eine Voraussetzung der Einkommenserzielung darstellen, von der Abzugsfähigkeit grundsätzlich ausgeschlossen bleiben sollen. Nach dem herrschenden Begriffsverständnis kommt es allerdings auf diese Unterscheidung nicht an. Demnach sind Kosten, die eine unmittelbare Voraussetzung oder unvermeidliche Folge der Einkommensrealisierung darstellen, gleichermassen abzugsfähig (vgl. *E. Höhn*, Steuerrecht, Bern/Stuttgart 1993, § 13 Rz. 38; vgl. ferner *P. Funk*, Gewinnungskosten als Ursache von Einkommen - Einkommen als Ursache von Gewinnungskosten, ASA 58, 305 ff.). In jedem Fall bleibt aber die Abzugsfähigkeit auf jene Ausgaben beschränkt, die sich ausschliesslich oder mehrheitlich dem steuerrelevanten Bereich der Einkommenserzielung zuordnen lassen. Bei Liegenschaftsaufwendungen ergibt sich eine zusätzliche Einschränkung dadurch, als nur jene Ausgaben abzugsfähig sind, die nicht zur Schaffung eines Mehrwertes im Vermögen des Pflichtigen geführt haben.

StRK 26.8.1994 (Nr. 601)

Anmerkung: Eine gleichlautende Beschwerde gegen die Veranlagung der direkten Bundessteuer hat die Steuerrekurskommission mit denselben Argumenten abgewiesen (StRK, 26.8.1994, Nr. 602).

2130

Kapitaleleistungen. Genugtuungsleistungen und Haushaltentschädigungen stellen keine nach Art. 28 Ziff. 4 StG steuerbaren Leistungen dar.

1. Gemäss Art. 19 Abs. 1 StG gilt als Einkommen die Gesamtheit der in Geld oder Geldeswerten bestehenden wiederkehrenden und einmaligen Einkünften aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder anderen

Einnahmequellen. Die Verfahrensbeteiligten stimmen darin überein, dass es sich bei den hier umstrittenen Kapitalleistungen weder um Einkünfte aus Erwerbstätigkeit noch um Vermögensertrag handelt, sondern nur eine Zuordnung zu den "anderen Einnahmequellen" in Betracht fällt. Das ausserrhodische Steuergesetz beruht, wie von der kantonalen Steuerverwaltung zutreffend festgestellt wird, auf dem System der sogenannten Reineinkommenssteuer. Die Begriffswendung, dass sowohl alle wiederkehrenden als auch einmaligen Einkünfte der Besteuerung unterliegen, bringt klar zum Ausdruck, dass grundsätzlich alle Vermögenswerte, die dem Steuerpflichtigen während eines bestimmten Zeitabschnittes zufließen, gesamthaft als Einkommen besteuert werden (vgl. die entsprechenden Regelungen in Art. 7 Abs. 1 StHG bzw. Art. 16 Abs. 1 und 2 DBG). Die Ausnahmen davon werden in Art. 19 Abs. 3 StG abschliessend aufgezählt. Vom dargelegten Grundsatz ausgehend, dass der Einkommensbesteuerung diejenigen Vermögenszuflüsse unterliegen sollen, die zu einer Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Pflichtigen geführt haben, wird es auch ohne weiteres verständlich, dass Schadenersatzleistungen, die dem Ausgleich einer früher erlittenen Vermögenseinbusse dienen (*damnum emergens*), nicht steuerbar sind, weil der Pflichtige dadurch vermögensmässig lediglich in den Zustand versetzt wird, in dem er sich bereits vor dem schädigenden Ereignis befand. Demgegenüber bilden Entschädigungen für entgangene Gewinne (*lucrum cessans*) steuerbare Einkünfte im Sinne von Art. 19 Abs. 1 StG. So hat beispielsweise der Liegenschaftenverkäufer die vom Vertragspartner wegen Vertragsbruchs erhaltene Schadenersatzleistung (Reuegeld) als Einkommen zu versteuern (StR 14, 288). Ebenfalls steuerbares Einkommen stellt deshalb eine gestützt auf Art. 151 ZGB dem schuldlos geschiedenen Ehegatten, dessen Vermögensrecht oder Anwartschaften durch die Scheidung beeinträchtigt wurden, geleistete Entschädigung (Art. 28 Ziff. 5 StG; vgl. auch Erw. 7b) dar. Art. 28 Ziff. 5 StG unterwirft allerdings auch die bei Scheidung in Rentenform ausgerichteten Genugtuungsleistungen der Steuerpflicht. Darauf wird indessen noch zurückzukommen sein.

2. Bei schwerer Verletzung der persönlichen Verhältnisse gewährt das Zivilrecht dem Geschädigten neben dem Anspruch auf Schadenersatz einen Anspruch auf Genugtuung. Dieser Grundsatz ist in Art. 49 OR

festgelegt. Genugtuungsleistungen können aber auch gestützt auf das ZGB sowie in besonderen Fällen nach Strassenverkehrsrecht zugesprochen werden. Die Genugtuung ist Ausgleich eines ideellen Schadens. Im Gegensatz zum Schadenersatz steht ihr jedoch kein materieller Schaden gegenüber. Das Vermögen der Geschädigten ist zufolge der erlittenen Unbill nicht kleiner geworden, sondern hat sich im Gegenteil noch vergrössert. Dem Rechtserwerb steht mithin kein messbarer Vermögensabfluss gegenüber, so dass grundsätzlich die Steuerpflicht für Genugtuung gegeben wäre (in diesem Sinne StE 1985 B 21.1 Nr. 1). Allerdings wäre es stossend, "die Genugtuung einzig deshalb, weil ihr kein Vermögensabgang (materieller Schaden) gegenübersteht und das Vermögen des Betroffenen durch die erlittene Unbill keine in Geld messbare Verringerung erfahren hat, als Vermögenszugang der Besteuerung als Einkommen zu unterstellen" (ASA 51, 66). Aufgrund ihrer Nähe zum Schadenersatz und der Tatsache, dass sie nicht Ersatzeinkommen ist, drängt sich somit auch für das kantonale Recht der vom Bundesgericht für Art. 21 BdBSt bereits gezogene Schluss auf, die Genugtuung steuerrechtlich gleich wie Schadenersatz und damit nicht als Einkommen zu behandeln. Diese Lösung entspricht der weitverbreiteten Auffassung, dass sich der Staat am Unglück seiner Bürger nicht bereichern soll (vgl. *Reimann/Zuppinger/Scherrer*, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band II, Bern 1963, § 24 N 26). Gegen die Steuerbarkeit von Genugtuungsleistungen spricht auch, dass der Gesetzgeber in Art. 28 Ziff. 5 StG lediglich die bei Scheidung ausgerichteten Genugtuungsleistungen als steuerpflichtig erklärt. Diese Einschränkung auf einem bestimmten Ausrichtungsgrund verlöre ihre Bedeutung vollständig, wenn, wie es von der kantonalen Steuerverwaltung dafür gehalten wird, ohnehin alle Genugtuungsleistungen steuerbares Einkommen bilden würden. Dass die der schuldlos geschiedenen Ehefrau aufgrund von Art. 151 ZGB ausgerichtete Kapitalabfindung steuerpflichtig ist, entspricht im übrigen herrschender Auffassung (*Reimann/Zuppinger/Scherrer*, a.a.O. Art. 21 N 21).

3. Somit bleibt noch die Steuerbarkeit der Haushaltentschädigung zu prüfen. Einleitend dazu ist festzuhalten, dass verschiedene kantonale Steuergesetze Kapitalzahlungen für körperliche und gesundheitliche Nachteile ausdrücklich von der Besteuerung ausnehmen, so etwa die

Kantone St. Gallen (Art. 21 lit. c StG), Thurgau (§ 16 lit. d und e StG), Zürich (§ 24 Abs. 1 lit. b StG) und Aargau (§ 22 Abs. 1 lit. c und § 23 lit. g StG). Demgegenüber enthält das Steuergesetz des Kantons Appenzell A.Rh. keine entsprechende Bestimmung, gleich wie der bis 31. Dezember 1994 in Kraft stehende Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt). Für diesen hat das Bundesgericht entschieden, dass Haushaltentschädigungen keine Ersatzleistungen nach Art. 21 Abs. 1 Bst. A BdBSt seien, da diese dazu bestimmt seien, eine Quelle steuerbaren Einkommens zu ersetzen (vgl. BGE 117 Ib 3 f., mit Hinweis auf ASA 56, 66). Entschädigungen für die Beeinträchtigung in der Haushaltsführung würden jedoch nicht steuerbares Einkommen ersetzen; denn der Wert der Arbeit im Haushalt sei nicht steuerbar. Solche Entschädigungen seien zudem nicht Ersatz für entgangenen Gewinn (*lucrum cessans*), sondern für einen Vermögensschaden (*damnum emergens*), nämlich für das Wegfallen von Naturalleistungen. Ersatzleistungen für einen eingetretenen oder künftigen Vermögensschaden seien jedoch steuerfrei (BGer, a.a.O., mit Hinweis auf StR 44, 176). Demgegenüber stützt die kantonale Steuerverwaltung die Steuerbarkeit der fraglichen Einkünfte auf Art. 28 Ziff. 4 StG, wonach als sonstige Einkünfte die Ersatzleistungen für entgangenen Gewinn, für die Nichtausübung einer Erwerbstätigkeit und für bleibende Nachteile steuerbar sind. In diesem Zusammenhang gilt es nach Auffassung der KStV auch Art. 23 Bst. b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) zu beachten, der einmalige oder wiederkehrende Zahlungen bei Tod sowie für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile ebenfalls ausdrücklich der Steuerpflicht unterwerfe. Von den Rekurrenten jedenfalls werde verkannt, dass die Steuerbarkeit von Kapitalleistungen der erwähnten Art nach ausserrhodischem Steuergesetz nicht an die Voraussetzung geknüpft sei, dass diese anstelle des bisherigen Erwerbseinkommens zu treten hätten. Dagegen wenden die Pflichtigen ein, als Ersatzeinkommen würden Bezüge gelten, die dem Steuerpflichtigen, der seine Erwerbstätigkeit dauernd oder vorübergehend, freiwillig oder unfreiwillig, ganz oder teilweise einstellt, die dadurch wegfallenden ordentlichen Arbeitseinkünfte ersetzen (ASA 56, 65 Erw. 2b). Die ratio legis einer solchen Bestimmung sei darin zu erblicken, dass der Steuerpflichtige aufgrund besonderer Umstände in der Ausübung seiner bisherigen

Erwerbstätigkeit eingeschränkt sei oder mit Verdiensteinbusse einen Berufswechsel vornehmen müsse. In diesem Sinne stellten die Ersatzleistungen für bleibende Nachteile einen Ersatz für die in Zukunft zu erwartenden Lohneinbussen dar. Dagegen solle die der Rekurrentin ausbezahlte Haushaltentschädigung nicht ihre inskünftig verminderte Erwerbsfähigkeit abgelten, sondern der Tatsache Rechnung tragen, dass sie auf Lebenszeit in der Führung des ehelichen Haushaltes beeinträchtigt und auf fremde Hilfe angewiesen sein werde. Demgemäss bemesse sich die Entschädigung nach den kapitalisierten Aufwendungen für eine nach üblichen Ansätzen zu entschädigende Haushalthilfe.

4. Dass es sich bei der hier zu beurteilenden Haushaltentschädigung nicht um Ersatzeinkommen handelt, das an die Stelle bisher steuerbaren Erwerbseinkommens tritt, steht fest. Vielmehr handelt es sich bei der Tätigkeit im eigenen Haushalt um steuerfreie Eigenleistungen im Rahmen einer nicht auf geldwerten Erwerb gerichteten Tätigkeit (vgl. BGE 108 Ib 227). Damit fällt, wie von den Rekurrenten zutreffend festgestellt wird, eine Besteuerung der fraglichen Haushaltentschädigung als Ersatzleistung gemäss Art. 28 Ziff. 4 StG von vorneherein ausser Betracht. Die Aufzählung in Art. 28 Ziff. 1 - 6 StG ist jedoch bloss beispielhaft und nicht abschliessend. Andererseits ergeben sich aus der Begriffswendung "sonstige Einkünfte" keine weiteren Auslegungsgesichtspunkte, ausser dass es sich dabei, systematischen Überlegungen folgend, weder um Einkünfte aus Erwerbstätigkeit noch Vermögensertrag handelt. Die Steuerbarkeit der umstrittenen Haushaltentschädigung ist daher unmittelbar gestützt auf Art. 19 StG und die dort aufgezählten Beispiele zu ermitteln. Wie das Bundesgericht im bereits erwähnten Entscheid 117 Ib 3f erwogen hat, stellt die Entschädigung für die Beeinträchtigung in der Haushaltsführung Ersatz für einen Vermögensschaden dar. Die Besonderheit der vorliegend als Kapitalleistung ausbezahlten Entschädigung besteht einzig darin, dass damit nicht ein bereits erlittener Verlust, sondern ein erst in Zukunft eintretender Schaden ersetzt wird. Für die steuerliche Beurteilung bleibt dieser Umstand jedoch ohne Einfluss. Fraglich könnte deshalb höchstens sein, ob nicht ausgehend vom Grundsatz, dass alle Aufwendungen, die für die Bestreitung des Haushaltes notwendig sind, zu den Lebenshaltungskosten gehören, sich die Steuerbarkeit der umstrittenen Haushaltentschädigung auf diesem Wege ergibt. Sie steuerfrei zu be-

lassen heisst nämlich, dass die Rekurrentin inskünftig aus un versteuerten Einkünften Arbeiten im Haushalt durch Dritte besorgen lassen kann. Damit erfährt sie vermeintlich gegenüber all jenen Steuerpflichtigen eine Besserstellung, die die Haushaltskosten, insbesondere die Aufwendungen für Hausangestellte, steuerlich nicht zum Abzug bringen können. Eine solche Betrachtungsweise trägt allerdings dem Umstand zu wenig Rechnung, dass die Rekurrentin seit ihrem Unfall auf fremde Hilfe in der Haushaltsführung angewiesen ist und im Vergleich zu den übrigen Steuerpflichtigen nicht mehr über die Wahlfreiheit verfügt, die fraglichen Arbeiten auch selber vorzunehmen. Eine Besteuerung der von der Haftpflichtversicherung ausgerichteten Haushaltentschädigung hätte vielmehr zur Folge, dass der künftige Schaden durch die Versicherungsleistung nicht mehr vollumfänglich gedeckt wäre und die Steuerpflichtige einen Teil der durch die fremde Haushaltsführung entstehenden Mehrkosten selbst zu übernehmen hätte. Es wäre nur schwer verständlich, wenn die Absicht des Zivilgesetzgebers, die Steuerpflichtige für Unfallfolgen voll zu entschädigen, auf diese Weise von der Steuerrechtsordnung durchkreuzt würde. Aus dem Gesagten folgt deshalb, dass auch die hier zu Beurteilung stehende Haushaltentschädigung kein steuerbares Einkommen darstellt und mithin steuerfrei ist. Dieses Auslegungsergebnis wird im übrigen auch dadurch bestätigt, dass gemäss Art. 28 Ziff. 4 StG nur Ersatzleistungen für die freiwillige oder unfreiwillige Aufgabe oder Nichtausübung einer Erwerbstätigkeit fallen. Falls es der Absicht des kantonalen Steuerge setzgebers entsprochen hätte, sämtliche Zahlungen für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile der Besteuerung zu unterwerfen, hätte er zu einer Art. 23 Bst. B DBG entsprechenden Lösung greifen müssen.

StRK 27.1.1995 (Nr. 622)