



Entscheid vom 12. August 2016 (510 16 52)

Genugtuung / Abfindung / Lohn

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter Peter Salathe, Steuer-
richterin Margrit Elbert, Gerichtsschreiberin I. Wissler

Parteien **A._____ und B._____**, vertreten durch böckli bühler partner, St. Jakobs-
Strasse 41, 4002 Basel

Rekurrenten

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Rekursgegnerin

betreffend **Staatssteuer 2013**

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung vom 19. Februar 2015 wurden die Pflichtigen zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 83'602.-- veranlagt.

2. Gegen diese Veranlagung erhoben die Pflichtigen Rekurs und begehrten u.a. die definitive Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2013 vom 19. Februar 2015 sei aufzuheben und neu zu berechnen. Bei der Neuberechnung sei verbindlich zu berücksichtigen, dass der unter Übrige Einkünfte aufgeführte Betrag von Fr. 22'500.-- nicht als steuerbares Einkommen veranlagt werde.

Zur Begründung führten sie u.a. aus, die Steuerverwaltung habe entgegen der Steuererklärung unter übrige Einkünfte Fr. 22'500.-- dem steuerbaren Einkommen zugerechnet, was nicht korrekt sei. Es handle sich dabei nicht um Einkommen, sondern um eine Entschädigung nach Art. 336a OR aufgrund missbräuchlicher Kündigung, welche als steuerfreie Genugtuungszahlung zu betrachten sei. Die Rekurrentin sei seit dem 2. Oktober 2006 bei der C.____ angestellt gewesen. Mit Schreiben vom 18. April 2013 habe die C.____ das Arbeitsverhältnis mit der Rekurrentin auf den 30. Juni 2013 gekündigt. Die Arbeitgeberin habe als Grund für die Kündigung wirtschaftliche Gründe vorgeschoben, nachdem die Rekurrentin sich über ihren Kinderwunsch geäussert habe. Die Rekurrentin habe aufgrund der missbräuchlichen Kündigung eine Entschädigung von rund drei Monatsgehältern erhalten. In der in der Folge geschlossenen Vereinbarung habe man sich auch über sämtliche weiteren Punkte der Auflösung des Arbeitsverhältnisses geeinigt. Eine Entschädigung infolge missbräuchlicher Kündigung sei als steuerfreie Genugtuungsleistung zu behandeln. Folgerichtig seien auf dem ausgezahlten Betrag keine Sozialabgaben bezahlt worden. In der Vereinbarung sei zudem festgehalten worden, dass es sich weder um Lohnzahlungen bzw. Lohnansprüche noch um eine Entschädigung wegen vorzeitiger Auflösung des Arbeitsverhältnisses handeln würden. Gleiches ergebe sich aus dem Lohnausweis der C.____, in dem der Betrag von Fr. 22'500.-- ausdrücklich nicht als Lohn, sondern als Vergleichszahlung ausgewiesen worden sei. Für die Annahme einer Entschädigung brauche es auch nicht zwingend ein Gerichtsverfahren.

3. Mit Einsprache-Entscheidung vom 13. Mai 2016 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab und führte u.a. aus, die Auseinandersetzung sei ohne Einbezug eines Gerichts geführt worden und die beiden Parteien seien lediglich mit Unterstützung ihrer Rechtsbeistände miteinan-

der in Verhandlung gestanden. Dies sei insofern von Bedeutung, als dass ausschliesslich auf die eingereichten Unterlagen abgestellt werden müsse, weil keine gerichtliche Sachverhaltserhebung erfolgt sei. Damit sei auf die beidseitig unterzeichnete Vereinbarung abzustellen. Darin sei unter Ziff. 4 darauf hingewiesen, dass es sich bei der Zahlung nicht um eine Entschädigung wegen irgendwie gearteter vorzeitiger Auflösung des Arbeitsverhältnisses handle. Hieraus sei zu schliessen, dass es sich nicht um eine Genugtuungszahlung handle, sondern um eine steuerbare Leistung der Arbeitgeberin. Die Zahlung sei nämlich nicht ausdrücklich als Folge einer missbräuchlichen Kündigung entrichtet worden. Weiter kämen die Parteien überein, dass im Arbeitszeugnis von Auflösung des Arbeitsverhältnisses in gegenseitigem Einvernehmen die Rede sein soll. Diese Einvernehmlichkeit deute ebenfalls auf eine Zahlung hin, die ordentlich steuerbar sein müsse. Der Umstand, ob die ehemalige Arbeitgeberin diese Zahlung ausdrücklich nicht als Lohnzahlung verstanden wissen wolle, spiele für die steuerliche Beurteilung keine Rolle.

4. Mit Schreiben vom 3. Juni 2016 erhob die Vertreterin der Pflichtigen u.a. mit den Begehren, es seien der Einsprache-Entscheid vom 13. Mai 2016 sowie die Veranlagungsverfügung vom 19. Februar 2015 betreffend die Staatssteuer 2013 aufzuheben und bei der Neufestsetzung der Staatssteuer der unter Übrige Einkünfte aufgeführte Betrag von Fr. 22'500.-- nicht als steuerbares Einkommen zu veranlagern, Rekurs.

Zur Begründung führte sie u.a. aus, beim Betrag von Fr 22'500.--, welchen die Rekurrentin aus der Vereinbarung vom 11./12. Juni 2013 mit der C.____ erhalten habe, handle es sich nicht um Einkommen, sondern um eine Entschädigung nach Art. 336a OR aufgrund missbräuchlicher Kündigung, welche als steuerfreie Genugtuungszahlung zu betrachten sei. Zur Vermeidung einer gerichtlichen Auseinandersetzung habe die Rekurrentin diese Entschädigung erhalten und die Einsprache zurückgezogen. In der Vereinbarung sei festgehalten worden, dass es sich dabei weder um Lohnzahlungen bzw. Lohnansprüche noch um eine Entschädigung wegen irgendwie gearteter vorzeitiger Auflösung des Arbeitsverhältnisses handle. Die C.____ sei nicht bereit gewesen ausdrücklich zuzugestehen, dass der Betrag eine Entschädigung für die Missbräuchlichkeit der Kündigung darstelle. Die Parteien seien sich einig gewesen, dass die Zahlung aber nicht als Lohnzahlung habe qualifiziert werden sollen. Der Rekurrentin sei es wichtig gewesen, dass sie gegenüber der Arbeitslosenkasse habe belegen können, dass der Betrag gerade nicht einen Verzicht auf die Weiterführung des Arbeitsverhältnisses entschädige. Ein solcher Verzicht hätte zu Sperrtagen bzw. einer Anrechnung der Zahlung an die Arbeitslosentaggelder geführt. Da die Rekurrentin damals schwanger gewesen sei, sei es für die Arbeit-

geberin wichtig gewesen festzuhalten, dass die Zahlung kein rechtlich verbotener „Schwangerschaftsabbruch“ dargestellt habe. Die Steuerverwaltung stütze sich auf Ziff. 4 Satz 2 der Vereinbarung. Dieser habe jedoch ausschliesslich mit Arbeitslosentaggeldern und Kündigungssperrfristen i.S. von Art. 336c OR zu tun. Dass es sich um eine Entschädigung wegen missbräuchlicher Kündigung handle, ergebe sich auch aus dem Zusammenspiel der Ziffern 3 und 4. Dass es sich bei der Zahlung der Fr. 22'500.-- nicht um Lohn handle, ergebe sich weiter aus dem Lohnausweis der C.____, in welchem dieser Betrag ausdrücklich nicht als Lohn ausgewiesen worden sei, sondern als „Vergleichszahlung“. Auf der Lohnabrechnung der C.____ sei die Summe unter dem Stichwort „Betrag“ ausgewiesen worden. Der im Einsprache-Entscheid festgestellte Sachverhalt durch die Steuerverwaltung sei unrichtig und unvollständig. Zudem stütze sie sich einzig auf jene Aussagen, welche eine Steuerpflicht konstruieren soll.

5. Mit Vernehmlassung vom 27. Juni 2016 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, Genugtuungsleistungen seien steuerfrei. Bei einer richterlichen Zusprechung sei die Steuerbehörde an die Qualifikation gebunden. Bei einer aussergerichtlichen Vereinbarung müsse die Steuerbehörde jedoch selbst eine Würdigung der konkreten Umstände vornehmen. Im vorliegenden Fall sei eine Persönlichkeitsverletzung, wie sie bei Genugtuungszahlungen gemäss Art. 336a Abs. 3 OR vorausgesetzt werde, im direkten Zusammenhang mit der Zahlung von Fr. 22'500.-- nicht klar ersichtlich. Die Steuerbehörde habe die Zahlung der erwähnten Fr. 22'500.-- deshalb nicht als Lohn, sondern als übrige Einkünfte betrachtet und demzufolge als steuerbares Einkommen im Sinne der Generalklausel von § 23 StG qualifiziert. Im vorliegenden Fall könne man auch von einer Entschädigung beim vergleichsweise festgelegten Verzicht auf ein Recht gemäss § 24 Abs. 1 lit. c StG ausgehen, wie dies im Schreiben der Vertreterin vom 19. April 2013 bereits erwähnt worden sei: ein Verzicht auf rechtliche Schritte zu einer angemessenen Entschädigung.

6. Mit Schreiben vom 13. Juli 2016 führte der Vertreter aus, in der Beilage würden sich E-Mails befinden, die belegen würden, dass der Arbeitgeber die Rekurrentin habe loswerden wollen nachdem sie ihre Kinderwünsche mitgeteilt habe. Die Steuerverwaltung benenne in ihrer Vernehmlassung nicht, warum es keine missbräuchliche Kündigung gewesen sei. Vorliegend würde eine Vielzahl von Indizien vorliegen, welche zeigen würden, dass die Entschädigung von Fr. 22'500.-- unter dem Titel „Entschädigung für missbräuchliche Kündigung / Rückzug der Ein-

sprache“ erfolgt sei. Hingegen seien keine Indizien ersichtlich, was sonst mit dieser Zahlung hätte ausgeglichen werden sollen.

7. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig.

Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Strittig ist vorliegend, ob die von der ehemaligen Arbeitgeberin der Rekurrentin ausgerichtete Zahlung in Höhe von Fr. 22'500.-- als steuerbares Einkommen zu qualifizieren ist, oder ob eine steuerfreie Genugtuung infolge einer missbräuchlichen Kündigung vorliegt.

3. a) Nach der überwiegenden Lehre beruht der steuerrechtliche Einkommensbegriff auf der Reinvermögenszugangstheorie. Nach diesen Bestimmungen unterliegen „alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte“ der Einkommenssteuer. Die wichtigsten Einkommensbestandteile werden sodann exemplifizierend und zuletzt die steuerfreien Einkommensbestandteile scheinbar abschliessend aufgeführt (vgl. Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., Zürich 2016, S. 206f.). Auch das Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft verwirklicht in § 23 Abs. 1 den Grundsatz der Steuerbarkeit der gesamten Einkünfte mittels der Einkommensgeneralklausel und beispielhaftem Einkünftekatalog (vgl. Findeisen/Theiler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-

Landschaft, § 23 N 1f; Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 6. November 2015, 510 15 44, E 3, www.bl.ch/steuergericht).

Zum steuerbaren Einkommen gehören gemäss § 24 Abs. 1 lit. a StG insbesondere alle Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, namentlich aus privat- oder öffentlichrechtlichem Anstellungs- oder Arbeitsverhältnis oder aus der Erfüllung einer Dienstpflicht, mit Einschluss der Natural- und Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Tantiemen, Sitzungsentschädigungen, geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen, Trinkgelder oder ähnliche Zuwendungen.

b) Zahlungen von Genugtuungssummen sind gemäss § 28 lit. I StG nicht der Einkommenssteuer unterworfen. So nehmen auch das Steuerharmonisierungsgesetz und das Gesetz über die direkte Bundessteuer Genugtuungszahlungen von der Steuerbarkeit aus (vgl. Art. 7 Abs. 4 lit. i des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 sowie Art. 24 lit. g des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG] vom 14. Dezember 1990). Diese Gesetzgebung geht auf die Praxis des Bundesgerichts unter der Ordnung des Beschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) zurück.

In einem wegweisenden Entscheid vom 20. Juni 1986 sprach sich das Bundesgericht für eine steuerliche Gleichbehandlung von Schadenersatz- und Genugtuungsleistungen aus. Es führte dazu aus, Schadenersatz diene der Wiedergutmachung einer Vermögenseinbusse mittels wertmässiger Wiederherstellung des wirtschaftlichen Zustandes vor dem schädigenden Ereignis. Da dadurch lediglich eine erlittene oder noch eintretende wirtschaftliche Einbusse ausgeglichen werde, habe der Schadenersatz keine Vermögensvermehrung zur Folge und unterliege grundsätzlich nicht der Besteuerung als Einkommen. Die Genugtuung sei demgegenüber Wiedergutmachung einer (beispielsweise) durch Persönlichkeitsverletzung hervorgerufenen immateriellen Unbill ("tort moral") und habe zum Zweck, durch eine pekuniäre Leistung einen gewissen Ausgleich zu bieten für körperliche Schmerzen, Leid, verminderte Lebensfreude, Beeinträchtigung des Lebensgenusses und ähnliche Ursachen seelischen Unbehagens. Genugtuungszahlungen könnten per definitionem nie an die Stelle eines Arbeitseinkommens treten, weshalb eine Besteuerung der Genugtuung (im konkreten Fall wegen Beeinträchtigung der körperlichen Integrität) als Ersatzeinkommen von vornherein entfalle. Zusammenfassend erwog das Bundesgericht, sowohl die Genugtuung als auch der Schadenersatz bezweckten den Ausgleich einer erlittenen immateriellen bzw. materiellen Beeinträchtigung durch materielle Wiedergutmachung. Es wäre deshalb stossend, die Genugtuung einzig deshalb, weil ihr kein Vermö-

gensabgang gegenüberstehe und das Vermögen des Betroffenen daher durch die erlittene Unbill keine in Geld messbare entsprechende Verringerung erfahren habe, als Vermögenszugang der Besteuerung als Einkommen zu unterstellen. Aufgrund ihrer Nähe zum Schadenersatz und der Tatsache, dass sie nicht Ersatzeinkommen sei, dränge sich vielmehr der Schluss auf, die Genugtuung steuerrechtlich gleich wie Schadenersatz und damit nicht als Einkommen im Sinn von Art. 21 BdBSt zu behandeln (Entscheid des Bundesgerichts [BGE] vom 20. Juni 1986, publ. in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 56, S. 61, E. 2b ff.).

c) Die ausdrückliche Steuerbefreiung der Genugtuungsleistung wird auch sozialpolitisch begründet, soll sich der Staat doch nicht am Unglück seiner Bürger bereichern (vgl. Zigerlig/Jud, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 24 DBG N 28; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. Zürich 2013, § 24 N 93; BGE vom 20. Juni 1986, a.a.O., E. 2f; vgl. zum Ganzen auch Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich, 1. Abteilung, vom 14. Juli 2011, 1 ST.2011.82, E. 3a).

4. Die Pflichtige führt sowohl in ihrem Rekurs als auch an der heutigen Verhandlung aus, bei der von der ehemaligen Arbeitgeberin bezahlten Entschädigung handle es sich um eine steuerfreie Leistung infolge missbräuchlicher Kündigung der Arbeitgeberin. Die Rekurrentin sei aufgrund ihrer Äusserungen betreffend ihres Kinderwunsches entlassen worden, was als klassischer Anwendungsfall einer missbräuchlichen Kündigung nach Art. 336 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (OR) zu betrachten sei.

a) Erweist sich eine Kündigung als missbräuchlich, ist eine Entschädigung gemäss Art. 336a OR auszurichten. Diese Entschädigung dient nach der Rechtsprechung sowohl der Bestrafung als auch der Wiedergutmachung; letzteres ergebe sich aus dem Wort Entschädigung sowie aus dem Umstand, dass sie nicht dem Staat, sondern dem Betroffenen zu leisten sei. Die Entschädigung sei jedoch kein Schadenersatz im klassischen Sinn, da sie keinen Schaden voraussetze, sondern sie sei vielmehr ein mit der Konventionalstrafe vergleichbares Gebilde eigener Art (vgl. BGE 123 III 391, E. 3). Nach der steuerrechtlichen Literatur steht die Entschädigung infolge missbräuchlicher Kündigung als Rechtsverletzungsbusse (des Arbeitgebers) einer Genugtuungszahlung für Persönlichkeitsverletzungen nahe und ist deshalb als steuerfreie Genugtuungsleistung im Sinn von § 28 lit. I StG zu behandeln (vgl. Peter Locher,

Kommentar zum DBG, 2001, Art. 24 N 51; Zigerlig/Jud, a.a.O., Art. 24 DBG N 29b; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 24 N 95) (vgl. zum Ganzen auch Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich, 1. Abteilung, vom 14. Juli 2011, a.a.O., E. 3b).

b) Für die steuerrechtliche Beurteilung einer Leistung ist massgeblich, welche Funktion dieser zukommt bzw. zu welchem Zweck sie entrichtet wurde (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission [StRK] II, heute Steuerrekursgericht des Kantons Zürich vom 31. Oktober 2003, ST.2003.247, E. 2b). Bei der Bemessung einer Entschädigung infolge missbräuchlicher Kündigung hat das Gericht sämtliche Umstände zu würdigen, wobei ihm ein grosser Ermessensspielraum zukommt. Auch die wirtschaftlichen Auswirkungen der Kündigung auf den Arbeitnehmer sind zu berücksichtigen (BSK OR I-Portmann/Rudolph, Art. 336a N 3). Es ist daher denkbar, dass solche Entschädigungen auch lohnähnliche Komponenten bzw. Ersatzeinkommen enthalten (etwa im Sinn einer Lohnfortzahlung). Diese Leistungen können nur in demjenigen Umfang, als sie tatsächlich zum Zweck des Ausgleichs seelischer oder körperlicher Unbill entrichtet wurden, als steuerfreie Genugtuungszahlungen behandelt werden. Nicht zu verkennen ist allerdings, dass es in der Praxis zu Abgrenzungsschwierigkeiten kommen mag. Bei der Ermittlung des steuerfreien Betrags könnten sich zusätzliche Unwägbarkeiten ergeben bei Entschädigungen, die gestützt auf eine (gerichtliche oder aussergerichtliche) Vergleichsvereinbarung ausbezahlt wurden, da in diesen Fällen oft kaum Einzelheiten ersichtlich sind bzw. in Erfahrung gebracht werden können. Weiter ist zu beachten, dass die Entschädigung nach missbräuchlicher Kündigung einen konventionalstrafrechtlichen Teilaspekt beinhaltet, der eine Schadensabgeltung einschliesst, bezweckt doch die Konventionalstrafe, wenn auch nicht hauptsächlich, auch einen wirtschaftlichen Ausgleich für Nachteile der Nicht- oder Schlechterfüllung der Primärverpflichtung (BSK OR I-Ehrat/Widmer, Art. 160 N 1). In diesem Umfang dürften solche Beträge nicht als Genugtuungsleistungen im Sinn von § 28 lit. I StG qualifiziert werden, sondern (soweit damit tatsächlich eine wirtschaftliche Einbusse abgedeckt wird) als, immerhin ebenfalls steuerfreie, Schadenersatzleistungen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 22 N 91) (vgl. zum Ganzen auch Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich, 1. Abteilung, vom 14. Juli 2011, a.a.O., E. 3c).

5. Die Steuerbehörden müssen den rechtserheblichen Sachverhalt von sich aus richtig und vollständig abklären. Der Untersuchungsgrundsatz entbindet die Parteien indessen nicht von ihrer Beweislast. Es wird erwartet, dass die steuerpflichtige Person die zu ihren Gunsten sprechenden Umstände von sich aus vorbringt. Sie ist zur Erteilung umfassender Auskünfte über

die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet. Beweismittel ist primär die mündliche oder schriftliche Auskunft der pflichtigen Person, also die Parteiaussage (ASA, Bd. 68, S. 461). Bei steuererhöhenden Tatsachen trägt die Veranlagungsbehörde die Beweislast; sie hat aber keine Kenntnis vom Sachverhalt, weshalb der Gesetzgeber Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen statuiert. Diese Mitwirkungspflichten ändern zwar an der Beweislastverteilung nichts, wirken sich aber auf die Beweiswürdigung aus. Wirkt der Steuerpflichtige trotz Mahnung nicht mit, legt er z.B. die von ihm verlangten Unterlagen nicht vor, erscheint er nicht zur Einvernahme usw., obschon die geforderte Mitwirkung zumutbar ist, kann die Veranlagungsbehörde den Beweis nicht erbringen, befindet sie sich in Beweisnot. Beweisnot des Beweisbelasteten rechtfertigt aber die Überwälzung der Beweislast auf den Steuerpflichtigen nicht, die entscheidende Behörde bleibt an die Beweislastregeln gebunden (vgl. ASA, Bd. 56, S. 626). Der Steuerpflichtige trägt seinerseits die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben, insbesondere auch dafür, dass die geltend gemachte neue Tatsache der Veranlagungsbehörde hätte bekannt sein müssen (Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 26 Rz. 33). Dass das Steuersubjekt in zwar weitreichendem, aber doch begrenztem Umfang zur Mitwirkung bei der Rekonstruktion des steuererheblichen Sachverhalts verpflichtet ist, muss Konsequenzen für die Verteilung der objektiven Beweislast haben. Diese beweislastrechtlichen Konsequenzen hängen davon ab, ob das Steuersubjekt in gehöriger Weise mitwirkt oder ob es die mögliche und zumutbare Mitwirkung pflichtwidrig und schuldhaft verweigert (ASA, Bd. 67, S. 445). Die entscheidende Behörde kann die tatsächlichen Anbringen der Steuerbehörde als erwahrt ansehen, wenn sie glaubhaft erscheinen. Statt vollständigem Beweis reicht die Glaubhaftmachung aus. Das führt dazu, dass der Beweis als vom Beweisbelasteten erbracht erachtet wird, obwohl nichts bewiesen worden ist. In jedem Fall muss aber die Mitwirkung des Steuerpflichtigen im geforderten Umfang möglich und zumutbar sein (vgl. Behnisch, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht, in: ASA, Bd. 56, S. 627; zur Auskunftspflicht ausführlich auch Zweifel/Casanova, a.a.O., § 16 Rz. 39 ff.). Die Mitwirkung der steuerpflichtigen Person kann somit weder im Veranlagungs- noch im Rechtsmittelverfahren erzwungen werden. Die säumige steuerpflichtige Person treffen jedoch Rechtsnachteile und Bussen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 126 N 47). Damit wird dem allgemeinen Rechtsgedanken, wonach pflichtwidriges Nichtmitwirken bzw. allgemein beweisvereitelndes Verhalten sich nicht lohnen darf, Rechnung getragen (Schär, Normentheorie und mitwirkungsorientierte Beweislastverteilung in gemischten Steueranlagungsverfahren, in ASA, Bd. 67, S. 452; StGE vom 16. Mai 2014, 510 13 98, E. 4b, www.bl.ch/steuergericht).

6. a) Die Kündigung eines Arbeitsverhältnisses ist gemäss Art. 336 Abs. 1 OR missbräuchlich, wenn sie von einer Partei ausgesprochen wird, wegen einer Eigenschaft, die der anderen Partei kraft ihrer Persönlichkeit zusteht, es sei denn, diese Eigenschaft stehe in einem Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis oder beeinträchtige wesentlich die Zusammenarbeit im Betrieb (lit. a); weil die andere Partei ein verfassungsmässiges Recht ausübt, es sei denn, die Rechtsausübung verletze eine Pflicht aus dem Arbeitsverhältnis oder beeinträchtige wesentlich die Zusammenarbeit im Betrieb (lit. b); ausschliesslich um die Entstehung von Ansprüchen der anderen Partei aus dem Arbeitsverhältnis zu vereiteln (lit. c); weil die andere Partei nach Treu und Glauben Ansprüche aus dem Arbeitsverhältnis geltend macht (lit. d); weil die andere Partei schweizerischen obligatorischen Militär- oder Schutzdienst oder schweizerischen Zivildienst leistet oder eine nicht freiwillig übernommene gesetzliche Pflicht erfüllt (lit. e). Die Kündigung des Arbeitsverhältnisses durch den Arbeitgeber ist gemäss Art. 336 Abs. 2 OR im Weiteren missbräuchlich, wenn sie ausgesprochen wird, weil der Arbeitnehmer einem Arbeitnehmerverband angehört oder nicht angehört oder weil er eine gewerkschaftliche Tätigkeit rechtmässig ausübt (lit. a); während der Arbeitnehmer gewählter Arbeitnehmervertreter in einer betrieblichen oder in einer dem Unternehmen angeschlossenen Einrichtung ist, und der Arbeitgeber nicht beweisen kann, dass er einen begründeten Anlass zur Kündigung hatte (lit. b); im Rahmen einer Massenentlassung, ohne dass die Arbeitnehmervertretung oder, falls es keine solche gibt, die Arbeitnehmer, konsultiert worden sind (Art. 335f OR).

b) Gemäss der unter Ziff. 5 der Erwägungen zitierten Praxis obliegt der Beweis, dass der von der Arbeitgeberin ausgerichtete Betrag von Fr. 22'500.-- infolge missbräuchlicher Kündigung bezahlt wurde - da es sich dabei um eine steuermindernde Tatsache handelt - der Rekurrentin.

c) Anlässlich der heutigen Verhandlung führte der Ehemann der Rekurrentin aus, der Wunsch der Rekurrentin Mutter zu werden, habe der Arbeitgeberin nicht ins Konzept gepasst, weshalb man ihr zunächst angeboten habe im Mandatsverhältnis weiterzuarbeiten. Da die Rekurrentin jedoch nicht darauf eingegangen sei, habe man Druck aufgebaut und sie schliesslich dazu aufgefordert, selbst zu kündigen. Da auch dies nicht gelungen sei, sei sie entlassen worden. Der Ablauf zur Geltendmachung einer Entschädigung sei eingehalten und Einsprache erhoben worden. In der Folge hätten Vergleichsgespräche stattgefunden, die zur Zahlung von drei Monatslöhnen geführt hätten, worauf die Rekurrentin vereinbarungsgemäss die Einsprache zurückgezogen habe. Die Zahlung stelle keinen Lohn dar. Die Lohnfortzahlung be-

finde sich unter Ziff. 2 und der zu beurteilende Betrag in Ziff. 4 der Vereinbarung. Es sei klar ersichtlich, dass diese nichts miteinander zu tun hätten. Die Rekurrentin führte zudem aus, es habe interne Veränderungen betreffend Zuständigkeiten und Produkte gegeben. Sie habe gegenüber ihrem Vorgesetzten ihren Kinderwunsch geäußert, worauf dieser ihr vorgeschlagen habe zu kündigen, ansonsten jemand anderem gekündigt werden müsste. Schliesslich sei sie gekündigt worden.

d) Nach Ansicht der Steuerverwaltung ist vorliegend eine missbräuchliche Kündigung nicht nachgewiesen, ebenso wenig werde damit eine Persönlichkeitsverletzung oder seelische Unbill ausgeglichen. Damit sei die Zahlung von Fr. 22'500.-- der Besteuerung zu unterwerfen.

7. a) Die Rekurrentin und die C.____ schlossen per 11. Juni 2013 eine Vereinbarung, in welcher u.a. festgehalten wurde, dass der Arbeitnehmerin seitens der Arbeitgeberin gekündigt worden sei und die Arbeitnehmerin auf die Geltendmachung von Sperrfristen nach Art. 336c OR verzichte (Ziff. 1). Unter Ziff. 3 wurde vereinbart, dass die Arbeitnehmerin ihre Einsprache gegen die Kündigung nach Art. 336b OR und Art. 9 des Bundesgesetzes über die Gleichstellung von Frau und Mann vom 24. März 1995 zurückziehe und die C.____ der Arbeitnehmerin spätestens auf das Ende des Arbeitsverhältnisses den Betrag von Fr. 22'500.-- bezahle. Es handle sich dabei weder um Lohnzahlungen bzw. Lohnansprüche noch um Entschädigung wegen irgendwie gearteter vorzeitiger Auflösung des Arbeitsverhältnisses. Unter Ziff. 2 wird zudem festgehalten, dass die Arbeitnehmerin bis zum Ende des Arbeitsverhältnisses bei vollem Lohn freigestellt sei, wobei damit auch sämtliche Ferienansprüche der Arbeitnehmerin abgegolten seien.

b) Gemäss den Unterlagen wurde die Arbeitnehmerin aufgrund von wirtschaftlichen Gründen entlassen. In der Vereinbarung zwischen der Arbeitnehmerin und der Arbeitgeberin vom 11. Juni 2013 wurde kein Grund für die Kündigung genannt und eine positivrechtliche Qualifikation der Zahlung in Höhe von Fr. 22'500.-- fehlt. Aufgrund der negativen Umschreibung der Zahlung „Es handelt sich dabei weder um Lohnzahlungen bzw. Lohnansprüche noch um Entschädigung wegen irgendwie gearteter vorzeitiger Auflösung des Arbeitsverhältnisses.“ ist immer noch nicht klar definiert, um was für eine Art von Zahlung es sich handelt.

Zudem beruht die Zahlung vorliegend auf einer aussergerichtlichen Vereinbarung, womit das Steuergericht ohnehin nicht an eine zivilrechtliche Qualifikation der Parteien

gebunden wäre und aufgrund einer Würdigung der konkreten Vereinbarung und der gesamten Umstände zu prüfen hat, ob effektiv eine Entschädigung nach Art. 336a OR vorliegt (vgl. Entscheid des Steuergerichts des Kantons Solothurn, SGSTA.2013.30; BST.2013.28 vom 9. Dezember 2013, E. 6.2.4).

c) In der von der Rekurrentin eingereichten E-Mail-Korrespondenz an die Arbeitgeberin ging es vornehmlich darum, dass die Arbeitnehmerin ihren Kinderwunsch geäussert hat und die Arbeitgeberin daraufhin die Arbeitnehmerin „loswerden“ wollte. An der heutigen Verhandlung ergänzte die Rekurrentin, dass es bei der C.____ zu Veränderungen bei den Produkten und den Zuständigkeiten kommen sollte. Die E-Mails, welche die Rekurrentin eingereicht hat, beleuchten die Situation lediglich aus ihrer Sicht. Es liegen dem Steuergericht jedoch keine Antworten der Arbeitgeberin vor, in welchen sich diese zur Kündigung oder der für die Arbeitnehmerin belastenden Situation äussert. Dass die Rekurrentin über die Vorgehensweise der Arbeitgeberin - gerade in Anbetracht der Tatsache, dass das Arbeitsverhältnis seit dem 24. August 2006 bestanden hat - überrascht war, ist verständlich, führt aber noch nicht zur Annahme, dass die Kündigung auch missbräuchlich war. Im Rekurs wird weiter ausgeführt, dass die Rekurrentin zum fraglichen Zeitpunkt schwanger gewesen sein soll und sie das Ungeborene verloren habe. Eine ärztliche Bestätigung liegt jedoch nicht vor. Der in Ziff. 1 der Vereinbarung festgehaltene Verzicht auf die Geltendmachung von Sperrfristen wird den Beweisanforderungen (an eine damals bestehende Schwangerschaft) nicht gerecht. Im Weiteren war die Rekurrentin zum Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung anscheinend krankgeschrieben, hingegen wurde in der Vereinbarung davon ausgegangen, dass sie ab 15. Juni 2013 wieder arbeitsfähig sei und die Krankentaggeldversicherung ihre Zahlungen einstelle. Aufgrund dieser Übereinkunft und mangels Beweis der behaupteten Schwangerschaft ist aber eine Kündigung zur Unzeit nach OR Art. 336c Abs. 1 lit. c nicht anzunehmen.

Schliesslich wird in Ziffer 3 der Vereinbarung, wie bereits erwähnt, verabredet, dass die Einsprache gegen die Kündigung zurückgezogen werde. In Ziffer 4 wird sodann die umstrittene Zahlung der Arbeitnehmerin festgehalten. Die Rekurrentin wurde gemäss Vereinbarung bei vollem Lohn inkl. Abgeltung allfälliger Ferienansprüche freigestellt. Gemäss dem Arbeitsvertrag vom 7. Dezember 2011 stand der Rekurrentin das 13. Monatsgehalt pro rata temporis zu. Ausserdem stand ihr ein Incentive im direkten Zusammenhang mit der persönlichen Zielvereinbarung und -erreicherung sowie dem Geschäftsergebnis zu. Ein grundsätzliches Anrecht hatte sie jedoch nicht. Nicht enthalten war damit aber die Abgeltung des 13. Monatsgehalts mit der Formulierung in der Vereinbarung „... bei vollem Lohn freigestellt“ und ... auch sämtliche Ferienansprüche ... abgegolten“. Das 13. Monatsgehalt ist in dieser Vereinbarung nicht er-

wähnt. Auf dieses besteht hingegen gemäss Arbeitsvertrag vom 7. Dezember 2011 klar ein Anspruch. Pro rata temporis wäre der Rekurrentin damit ein Betrag von rund Fr. 3'967.-- zugestanden (= Fr. 6'800.-- : 12 x 7). Die Kündigung des Arbeitsverhältnisses ist datiert vom 18. April 2013 und ist per 30. Juni 2013 erfolgt. Die Kündigungsfrist gemäss Art. 335c Abs. 2 OR beträgt im zweiten bis neunten Dienstjahr zwei Monate. Die vertragliche Auflösung des Arbeitsverhältnisses ist erst per 31. Juli 2013 also einen Monat später terminiert. Auf der Lohnabrechnung des Monats Juli 2013 erscheinen der Monatslohn und die vereinbarten Fr. 22'500.--. Damit ist auch klar, dass der Anteil des 13. Monatsgehalts nicht separat ausgewiesen wurde und in der Zahlung in Höhe von Fr. 22'500.-- enthalten sein muss. Im Weiteren ist auch davon auszugehen, dass in dieser Zahlung ein pro rata Anteil des Incentives enthalten ist.

d) Rein objektiv gesehen, liegen vorliegendenfalls keinerlei Zugeständnisse der Arbeitgeberin vor, dass die Kündigung missbräuchlich war. Sämtliche von der Rekurrentin eingereichten Unterlagen, welche die Missbräuchlichkeit der Kündigung belegen sollten, beruhen auf einseitigen Darstellungen der Rekurrentin resp. deren Vertretung. Seitens der Arbeitgeberin liegen keine Beweise vor. Diese einseitige Darstellung vermag die Behauptungen der Rekurrentin nicht zu belegen. Es ist damit auch nicht nachgewiesen, ob und in welchem Umfang die fragliche Zahlung der C.____ eine allfällige seelische oder körperliche Unbill, welche die Rekurrentin gemäss ihrer Darstellung erlitten haben soll, entschädigen sollte oder hätte müssen. Damit ist keine klare positivrechtliche Qualifikation der Zahlung der damaligen Arbeitgeberin an die Rekurrentin als Genugtuung möglich. Aufgrund der arbeitsvertraglichen Ansprüche der Rekurrentin ist vielmehr davon auszugehen, dass mit der Zahlung des pro-rata-Anteils des 13. Monatsgehalts für die Zeit vom 1. Januar bis 31. Juli 2013, sowie ihren Anteil auf den Incentive abgegolten wurde. Somit stellt diese Zahlung steuerbares Einkommen dar. Schliesslich hat die Rekurrentin ihre Einsprache gegen die Kündigung zurückgezogen und damit auf die Geltendmachung des Grundes einer missbräuchlichen Kündigung verzichtet und dadurch eine höhere Zahlung erhalten. Daher stellt diese Zahlung von Fr. 22'500.-- gemäss der Einkommensgeneralklausel steuerbares Einkommen dar (vgl. auch Entscheid des Steuergerichts des Kantons Solothurn, a.a.O. E. 7). Somit ist der gesamte von der C.____ an die Rekurrentin bezahlte Betrag in Höhe von Fr. 22'500.-- der Einkommenssteuer zu unterwerfen.

e) Selbst wenn auch die Arbeitgeberin aus zivilrechtlicher Sicht von einer missbräuchlichen Kündigung ausgegangen wäre, was jedoch vorliegendenfalls nicht bewiesen wurde, bedeutet dies nicht, dass eine in der Folge ausgerichtete Zahlung der Arbeitgeberin als steuerfreie Genugtuung zu betrachten ist.

Im Entscheid des Steuergerichts des Kantons Solothurn vom 9. Dezember 2013 wurde hierzu festgehalten, dass die Parteien selbst davon ausgegangen seien, dass die Entschädigung infolge missbräuchlicher Kündigung erfolgt sei. Selbst im Lohnausweis ist festgehalten „in Folge missbräuchlicher Kündigung eine Entschädigung gemäss Art. 336a OR“. Trotzdem sah sich das Steuergericht veranlasst, diese eindeutige von den Parteien vorgenommene zivilrechtliche Qualifikation zu hinterfragen und kam in der Beurteilung aus steuerrechtlicher Sicht zu einem anderen Schluss. Es führte in Erwägung 6.2.5 aus, diese Qualifikation durch die Parteien ist nur als Indiz zu werten und reicht allein noch nicht aus, um das Vorliegen einer missbräuchlichen Kündigung zu bejahen. Das Steuergericht muss sich gestützt auf die Umstände bei der Kündigung selbst davon überzeugen können, dass eine missbräuchliche Kündigung nach Art. 336 OR vorliegt. Diese Umstände im Zusammenhang mit der Kündigung und die Vorgeschichte zur fraglichen Vereinbarung sind vorliegend zwar behauptet, aber nicht weiter belegt worden. Damit kann eine Entschädigung nach Art. 336a OR schon aufgrund des fehlenden Nachweises einer missbräuchlichen Kündigung nicht bejaht werden. Unter diesen Umständen kann auch die Frage offen bleiben, ob eine solche - wie die Lehre vertritt - gestützt auf Art. 24 lit. g DBG und § 32 lit. g StG (Kt. Solothurn) resp. nach dem Basellandschaftlichen Steuergesetz § 28 lit. I StG ohne weiteres von der Steuer befreit wäre (vgl. Entscheid des Steuergerichts des Kantons Solothurn, a.a.O. E. 6.2.5f.).

Aufgrund all dieser Ausführungen erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

8. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens haben die Rekurrenten Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 800.-- zu bezahlen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]) und es ist ihnen keine Parteientschädigung auszurichten (§ 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO).

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Rekurrenten haben gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 800.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
 3. Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Rekurrenten (2), die Gemeinde D.____ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Gegen diesen Entscheid wurde mit Schreiben 5. Dezember 2016 beim Kantonsgericht Beschwerde erhoben.