

100.2023.107/108U
BUC/SBE/SRE

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 3. Januar 2024

Verwaltungsrichter Häberli, präsidierendes Mitglied
Verwaltungsrichter Bürki, Verwaltungsrichter Tissot
Gerichtsschreiberin Streun

A. _____ und B. _____
vertreten durch Rechtsanwältin ...

Beschwerdeführende

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern
Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern
Beschwerdegegnerin

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer
2017 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom
7. März 2023; 100 21 481, 200 21 359)



Prozessgeschichte:

A.

A._____ war als Kaderangestellter beim C._____ tätig. Mit Verfügung vom 31. März 2016 löste das C._____ das Arbeitsverhältnis mit ihm fristlos auf. Die von A._____ gegen seine fristlose Entlassung erhobene Beschwerde hiess das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil vom 16. März 2017 (BVGer A-2718/2016) teilweise gut. Das C._____ habe zwar objektiv wichtige Gründe gehabt, den Beschwerdeführer fristlos zu entlassen, aufgrund des Zuwartens des C._____ während mehrerer Monate sei die Kündigung indes verspätet und damit unrechtmässig (aber nicht missbräuchlich) erfolgt. Das Bundesverwaltungsgericht verpflichtete das C._____, A._____ den Lohn bis zum Ablauf der (hypothetischen) ordentlichen Kündigungsfrist zu bezahlen und sprach ihm zudem eine Entschädigung wegen unrechtmässiger Kündigung von acht Bruttomonatslöhnen (ohne Abzug der Sozialversicherungsbeiträge) zu. Die vom C._____ an A._____ daraufhin ausgerichtete Entschädigung belief sich auf insgesamt Fr. 133'102.30.

B.

In ihrer Steuererklärung 2017 deklarierten A._____ und B._____ den Betrag von Fr. 133'102.-- als «nicht steuerbare Einkünfte». Davon abweichend berücksichtigte die Steuerverwaltung des Kantons Bern den Betrag in den definitiven Veranlagungen vom 3. Dezember 2019 als steuerbares Einkommen und bestimmte dieses bei den kantonalen Steuern auf Fr. 391'168.-- und bei der direkten Bundessteuer auf Fr. 398'649.--. Die hiergegen erhobenen Einsprachen blieben ohne Erfolg (Entscheide vom 2.12.2021).

C.

Am 23. Dezember 2021 gelangten A._____ und B._____ mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche ihre Rechtsmittel mit Entscheiden vom 7. März 2023 abwies.

D.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 6. April 2023 haben A._____ und B._____ Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragen, die Entscheide der StRK vom 7. März 2023 seien aufzuheben und das steuerbare Einkommen sei bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer 2017 um jeweils Fr. 133'102.-- zu reduzieren und neu auf Fr. 258'066.-- (Kanton) bzw. Fr. 265'547.-- (Bund) festzusetzen.

Mit Verfügung vom 11. April 2023 hat die Abteilungspräsidentin die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie betreffend die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 9. Mai 2023 bzw. mit Beschwerdeantwort vom 8. Juni 2023 je die Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Erwägungen:

1.

1.1 Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes

vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, sind durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

1.2 Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Weil vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

1.3 Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

2.

Die Beschwerdeführenden rügen vorab eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör. Die Vorinstanz habe sich nicht bzw. nicht hinreichend mit ihren Vorbringen auseinandergesetzt (Beschwerde Rz. 11 ff.).

2.1 Der Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 21 ff. VRPG sowie Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101) und Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern (KV; BSG 101.1) garantiert namentlich das Recht, dass die Behörde die Vorbringen der vom Entscheid in ihrer Rechtsstellung Betroffenen tatsächlich hört, prüft und bei der Entscheidungsfindung be-

rücksichtigt. Daraus folgt die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen (vgl. auch Art. 52 Abs. 1 Bst. b VRPG), wobei nicht erforderlich ist, dass sich diese mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken (BGE 142 I 135 E. 2.1, 140 II 262 E. 6.2; BVR 2021 S. 285 E. 3.4.2; Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 21 N. 28, Art. 52 N. 6 f.).

2.2 Diesen Anforderungen ist die StRK nachgekommen: Sie hat in den angefochtenen Entscheiden die für sie wesentlichen Argumente dargelegt und aufgezeigt, weshalb nach ihrer Rechtsauffassung die Entschädigungen aus bundespersonalrechtlichen Arbeitsverhältnissen im Gegensatz zu jenen nach Privatrecht in erster Linie pönal gegenüber dem Arbeitgeber wirken und keine Genugtuungsfunktion erfüllen (vgl. angefochtene Entscheide E. 3.4 und 4.1). Weiter hat sie begründet, weshalb im vorliegenden Fall die vom Bundesverwaltungsgericht angenommene leichte Persönlichkeitsverletzung für die steuerliche Qualifikation der Entschädigung nicht massgebend sei, selbst wenn einer Entschädigung grundsätzlich auch Genugtuungsfunktion zuzuerkennen wäre (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.2). Aus den Erwägungen geht somit hervor, weshalb die StRK die (angeblich unberücksichtigt gebliebenen) Argumente der Beschwerdeführenden für nicht entscheidend hielt. Anders als diese meinen, musste sich die Vorinstanz in ihren Erwägungen nicht ausdrücklich mit jedem Einwand auseinandersetzen. Den Beschwerdeführenden war es denn auch ohne weiteres möglich, die Entscheide der StRK vor Verwaltungsgericht sachgerecht anzufechten. Eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör ist folglich nicht gegeben. Ob die vorinstanzlichen Erwägungen inhaltlich zutreffen, ist nicht eine Frage des rechtlichen Gehörs, sondern der materiellen Beurteilung (vgl. dazu E. 3 ff. hiernach).

3.

Strittig ist, ob die dem Beschwerdeführer zugeflossene Entschädigung von Fr. 133'102.-- (inkl. Zinsen) steuerbares Einkommen darstellt.

3.1 Kanton und Bund erheben von den natürlichen Personen insbesondere eine Einkommenssteuer (Art. 1 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 1 Bst. a DBG; Art. 2 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Es gilt in diesem Bereich das Konzept der Reinvermögenszugangstheorie: Alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte natürlicher Personen, die nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausgenommen sind, unterliegen aufgrund der Einkommensgeneralklausel von Art. 19 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG der Einkommenssteuer (vgl. auch Art. 7 Abs. 1 StHG; BGE 146 II 97 E. 2.2.1, 146 II 6 E. 4.1; VGE 2019/248/249 vom 7.8.2020, in StE 2020 B 22.2 Nr. 37 E. 2.1, je mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, Vorbemerkungen zu Art. 16-39 N. 5, 8 ff.; Reich/Weidmann, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, Art. 16 DBG N. 7 ff.). Steuerbar sind insbesondere alle Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit einschliesslich der Nebeneinkünfte (Art. 20 Abs. 1 StG; Art. 17 Abs. 1 DBG). Steuerbar sind zudem alle Einkünfte, die an die Stelle des Einkommens aus Erwerbstätigkeit treten (Art. 28 Bst. a StG; Art. 23 Bst. a DBG). Dazu gehören beispielsweise Abgangsentschädigungen bei vorzeitiger Entlassung oder Entschädigungen für voraussichtliche künftige Lohnbussen (sogenannte Überbrückungsleistungen; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 23 N. 7 ff.).

3.2 Von der Besteuerung ausdrücklich ausgenommen sind Genugtuungsleistungen (Art. 29 Bst. h StG; Art. 24 Bst. g DBG). In der Praxis werden solche vor allem bei Haftungsansprüchen aus unerlaubten Handlungen (namentlich wegen Körperverletzung und Tötung nach Art. 47 des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220]) oder wegen Persönlichkeitsverletzungen nach Art. 49 OR zugesprochen (Hunziker/Mayer-Knobel, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, Art. 24 DBG N. 26). Genugtuungsleistungen dienen der geldmässigen Abgeltung des hervorgerufenen ideellen Schadens (immaterielle Unbill). Sie sollen die Möglichkeit verschaffen, die erlittene Beeinträchtigung (teilweise) zu kompensieren, indem sie als Ausgleich für körperliche Schmerzen und seelisches Leiden das Wohlbefinden steigern oder die Beeinträchtigung erträglicher machen sollen (vgl. BGE 132 II 117 E. 2.2.2 mit Hinwei-

sen; BGer 6B_1145/2018 vom 28.5.2019 E. 3.1; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 24 DBG N. 25 ff.). Mangels Abgeltung eines materiellen Schadens und damit einer korrelierenden Vermögensminderung stellen solche Zahlungen an sich steuerbare Reinvermögenszugänge dar. Aufgrund der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung sind sie aber steuerfrei (vgl. VGE 2019/248/249 vom 7.8.2020, in StE 2020 B 22.2 Nr. 37 E. 2.2, 2015/322/323 vom 1.6.2017 E. 2.2; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 24 N. 53; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 24 N. 93 ff.).

3.3 Entschädigungen aus privatrechtlichen Arbeitsverhältnissen, welche gemäss Art. 336a und 337c Abs. 3 OR aufgrund missbräuchlicher Kündigung bzw. ungerechtfertigter fristloser Entlassung von der (ehemaligen) Arbeitgeberin bzw. vom (ehemaligen) Arbeitgeber geleistet werden, gelten als den Genugtuungszahlungen nahestehende Leistungen. Es handelt sich bei diesen Entschädigungen um Strafzahlungen für das durch die missbräuchliche Kündigung bzw. ungerechtfertigte fristlose Entlassung zugefügte Unrecht. Neben dem auf die Arbeitgeberin bzw. den Arbeitgeber ausgerichteten Strafzweck soll damit die seelische Unbill der von der missbräuchlichen Kündigung betroffenen oder ungerechtfertigt fristlos entlassenen Person angemessen abgegolten werden (BGE 135 III 405 E. 3.1 [Pra 99/2010 Nr. 8], 123 V 5 E. 2a, 123 III 391 E. 3c). Das Bundesgericht bezeichnet solche Zahlungen als Entschädigungen *sui generis* ähnlich einer Konventionalstrafe (BGE 135 III 405 E. 3.1 [Pra 99/2010 Nr. 8] mit Hinweisen; vgl. Portmann/Rudolph, in Basler Kommentar, 7. Aufl. 2020, Art. 336a OR N. 1). Sie richten sich nach dem Fehlverhalten der Arbeitgeberin bzw. des Arbeitgebers, der Schwere der Persönlichkeitsverletzung, dem Mass der Widerrechtlichkeit der Entlassung, der finanziellen Situation der Parteien sowie der Schwere eines Mitverschuldens der Arbeitnehmerin bzw. des Arbeitnehmers (BGE 144 III 235 [BGer 4A_7/2018 vom 18.4.2018] nicht publ. E. 4.3 mit Hinweisen; vgl. auch BGE 135 III 405 E. 3.1 [Pra 99/2010 Nr. 8], 123 V 5 E. 2a, 123 III 391 E. 3c; BGer 4A_699/2016 vom 2.6.2017 E. 5.1, 4A_56/2016 vom 30.6.2016 E. 4.2.1; je mit Hinweisen; zum Ganzen auch VGE 2019/248/249 vom 7.8.2020, in StE 2020 B 22.2 Nr. 37 E. 2.3).

3.4 Die Besteuerung von Entschädigungen aus privatrechtlichen Arbeitsverhältnissen wird in *Lehre* und *kantonalen Rechtsprechung* unterschiedlich beurteilt: Eine Mehrheit der Autorinnen und Autoren vertritt die Auffassung, diese seien, da den Genugtuungsleistungen wegen Persönlichkeitsverletzungen nahestehend, ebenfalls steuerfrei. Nach der Rechtsprechung des bernischen Verwaltungsgerichts und verschiedener anderer Kantone ist – vorab in Anbetracht des doppelten Zwecks solcher Entschädigungen (Wiedergutmachung einerseits und Bestrafung andererseits) – eine differenzierte Betrachtung angezeigt und jeweils im Einzelfall gestützt auf die tatsächlichen Verhältnisse zu ermitteln, ob und in welchem Umfang eine Entschädigung aus privatrechtlichem Arbeitsverhältnis wegen missbräuchlicher Kündigung oder ungerechtfertigter fristloser Entlassung eine steuerfreie Genugtuungsleistung darstellt. Von der Steuerpflicht ausgenommen ist allein der jeweils als Genugtuung zu qualifizierende Anteil der zugeflossenen Entschädigung (vgl. VGE 2019/248/249 vom 7.8.2020, in StE 2020 B 22.2 Nr. 37 E. 2.3 f. mit Verweis auf 2015/322/323 vom 1.6.2017 E. 2.2 und E. 4.1; für Hinweise auf die [bisherige] Praxis in anderen Kantonen vgl. BGE 148 II 551 E. 6.2 [Pra 112/2023 Nr. 50]). Das *Bundesgericht* hat sich erstmals im kürzlich publizierten Leitentscheid BGE 148 II 551 dem Grundsatz nach zur steuerlichen Behandlung von Entschädigungen wegen missbräuchlicher Kündigung nach Art. 336a OR geäußert. Dabei entschied es, solche Entschädigungen – analog ihrer Nichtberücksichtigung bei der Festlegung von Sozialversicherungsbeiträgen – vollumfänglich als Genugtuungszahlungen nach Art. 24 Bst. g DBG zu qualifizieren. Die Entschädigungen hätten zwar eine Doppelfunktion, jedoch sei der zweite Zweck – die Sanktionierung des Verhaltens des Arbeitgebers bzw. der Arbeitgeberin – nicht geeignet, den ersten (hauptsächlichen) Zweck – die Kompensation des durch die Kündigung verursachten immateriellen Schadens – in den Hintergrund zu drängen. Angesichts der Besonderheit derartiger Entschädigungen und ihres Hauptzwecks (Ausgleich des durch die missbräuchliche Entlassung verursachten immateriellen Schadens), aber auch mit Blick auf die einer differenzierten Beurteilung innewohnenden praktischen Schwierigkeiten sei es gerechtfertigt, sie gleich wie Genugtuungssummen, d.h. als vollständig steuerfrei nach Art. 24 Bst. g DBG zu behandeln (vgl. BGE 148 II 551 E. 6.4 f. [Pra 112/2023 Nr. 50]).

4.

Strittig ist eine Entschädigung, die dem nach Bundespersonalrecht angestellten Beschwerdeführer infolge ungerechtfertigter fristloser Entlassung zugesprochen worden ist.

4.1 Gemäss Art. 10 Abs. 4 des Bundespersonalgesetzes vom 24. März 2000 (BPG; SR 172.220.1) kann eine Vertragspartei das Arbeitsverhältnis aus wichtigen Gründen fristlos kündigen (dazu statt vieler jüngst BVGer A-5236/2022 vom 21.08.2023 E. 8.4.2 f. mit Hinweisen). Die Folgen einer durch die Beschwerdeinstanz festgestellten ungerechtfertigten fristlosen Kündigung sind in Art. 34b Abs. 1 BPG geregelt: Heisst die Beschwerdeinstanz die Beschwerde gegen eine Verfügung über die Kündigung des Arbeitsverhältnisses durch die Arbeitgeberin bzw. den Arbeitgeber gut und weist sie die Sache nicht ausnahmsweise an die Vorinstanz zurück, so muss sie der Beschwerdeführerin oder dem Beschwerdeführer eine Entschädigung zusprechen, wenn sachlich hinreichende Gründe für die ordentliche Kündigung oder wichtige Gründe für die fristlose Kündigung fehlen oder Verfahrensvorschriften verletzt worden sind (Art. 34b Abs. 1 Bst. a BPG). Weiter ist die Fortzahlung des Lohns bis zum Ablauf der ordentlichen Kündigungsfrist oder des befristeten Arbeitsvertrags anzuordnen, wenn im Fall einer fristlosen Kündigung wichtige Gründe fehlen (Bst. b) bzw. das Arbeitsverhältnis bis zum Ablauf der ordentlichen Kündigungsfrist zu erstrecken, wenn Vorschriften über die Kündigungsfristen verletzt worden sind (Bst. c). Die Entschädigung nach Abs. 1 Bst. a wird von der Beschwerdeinstanz unter Würdigung aller Umstände festgelegt. Sie beträgt in der Regel mindestens sechs Monatslöhne und höchstens einen Jahreslohn (Art. 34b Abs. 2 BPG).

4.2 Das Bundesverwaltungsgericht hat in seinem Urteil vom 16. März 2017 die Frage der ungerechtfertigten Kündigung des Beschwerdeführers geprüft und rechtskräftig bejaht (BVGer A-2718/2016 vom 16.3.2017 E. 6.4 ff.). Es gelangte zunächst zum Schluss, dass durchaus objektiv wichtige Gründe für die fristlose Entlassung des Beschwerdeführers vorgelegen hätten, da er während seiner Anstellung seine Treuepflicht gleich mehrfach verletzt habe (vgl. E. 6.1-6.3). In ihrer Gesamtheit seien die Verfehlungen des Beschwerdeführers als schwerwiegende Pflichtverletzung zu betrachten, bei deren Vorliegen dem Arbeitgeber eine Fortsetzung des Arbeitsver-

hältnisses objektiv nicht mehr zuzumuten sei. Ein wichtiger Grund, der zur fristlosen Kündigung berechtige, sei damit vorgelegen, wobei eine vorgängige Verwarnung unter den gegebenen Umständen nicht habe verlangt werden können (E. 6.4). Das C. _____ habe sich jedoch in der Folge mit der Auflösung des Arbeitsverhältnisses mehrere Monate Zeit gelassen, obschon die massgeblichen Gründe, mit welchen es die fristlose Entlassung begründete, bekannt gewesen seien. Daraus sei zu schliessen, dass die Fortführung des Arbeitsverhältnisses dennoch zumutbar gewesen sei; entsprechend hätten keine subjektiv wichtigen Gründe zur fristlosen Kündigung vorgelegen (vgl. E. 8.4). Die fristlose Kündigung sei somit bloss deshalb unrechtmässig erfolgt, weil sie verspätet ausgesprochen worden sei. Es liege daher «lediglich eine leichte Persönlichkeitsverletzung vor, welche grundsätzlich nur eine Entschädigung in der Höhe des (regulären) Mindestbetrags von sechs Monatslöhnen rechtfertig[e]. Angesichts der relativ langen Anstellungsdauer [beim C. _____] und des fortgeschrittenen Alters des Beschwerdeführers, welches seinen beruflichen Wiedereinstieg deutlich erschweren dürfte, [sei] die Entschädigung jedoch auf acht Bruttomonatslöhne zu erhöhen» (E. 9.2.2).

4.3 Die StRK hat zusammenfassend erwogen, die Entschädigung gemäss Art. 34b Abs. 2 BPG habe generell – und somit auch im Fall, dass wichtige Gründe für eine fristlose Kündigung fehlten – nur den Charakter einer Sanktion und wirke pönal gegenüber dem fehlbaren Arbeitgeber bzw. der fehlbaren Arbeitgeberin. Sie habe aber – im Gegensatz zur Entschädigung nach Art. 337c Abs. 3 OR – keine Genugtuungsfunktion (angefochtene Entscheide E. 4.1). Selbst wenn ihr im Gegenteil (analog zu solchen nach OR) grundsätzlich nebst dem Strafcharakter auch eine Genugtuungsfunktion zukommen würde, führte dies im zu beurteilenden Fall nicht zur Steuerbefreiung: Der Beschwerdeführer habe insgesamt schwerwiegende Treupflichtverletzungen begangen. Inwiefern er allein infolge der verspäteten und insoweit formell fehlerhaften fristlosen Kündigung in seiner Persönlichkeit verletzt worden sei und deshalb eine Genugtuungsentzündung gerechtfertigt sein könnte, sei weder dargetan noch ersichtlich. Das Bundesverwaltungsgericht sei zwar von einer leichten Persönlichkeitsverletzung ausgegangen, habe damit aber nicht den Genugtuungscharakter der Entschädigung bestätigt. Die leichte Persönlichkeitsverletzung habe das Gericht nur

für die Ermittlung der Entschädigungshöhe herangezogen, indem es (bloss) den Mindestbetrag von sechs Monatslöhnen zugesprochen habe. Die weiteren beiden Monatslöhne seien mit Blick auf die relativ lange Anstellungsdauer des Beschwerdeführers beim C. _____ und sein fortgeschrittenes Alter gewährt worden und liessen darum ebenfalls nicht auf einen Genugtuungscharakter der Entschädigung schliessen. Folglich misslinge dem Beschwerdeführer der Nachweis, dass es sich bei der an ihn ausgerichteten Entschädigung von insgesamt Fr. 133'102.-- (ganz oder teilweise) um eine steuerfreie Genugtuungsleistung handle (angefochtene Entscheide E. 4.2 f.).

4.4 Die Beschwerdeführenden stellen sich auf den Standpunkt, die infolge ungerechtfertigter fristloser Kündigung ausgerichtete Entschädigung stelle eine steuerfreie Genugtuungsleistung dar. Es treffe nicht zu, dass eine Entschädigung nach Art. 34b Abs. 1 Bst. a i.V.m. Abs. 2 BPG wegen ungerechtfertigter fristloser Kündigung einen anderen Zweck als eine privatrechtliche Entschädigung wegen ungerechtfertigter fristloser Entlassung gemäss Art. 337c Abs. 3 OR verfolge. Das Bundespersonalgesetz entspreche hinsichtlich der Entschädigung der Regelung des OR, wenn sich, wie hier, eine fristlose Kündigung als ungerechtfertigt erweise bzw. wichtige Gründe hierfür fehlten. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Funktion der Entschädigungen aus privatrechtlichen Arbeitsverhältnissen sei demnach auf Entschädigungen aus bundespersonalrechtlichen Arbeitsverhältnissen zu übertragen (Beschwerde Rz. 24 ff.). Die Vorinstanz habe zudem den Sachverhalt mangelhaft festgestellt, indem sie davon ausgegangen sei, dass gar keine Persönlichkeitsverletzung vorliege bzw. die vom Bundesverwaltungsgericht angenommene leichte Persönlichkeitsverletzung den Genugtuungscharakter der Entschädigung nicht zu bestätigen vermöge (Beschwerde Rz. 16 ff. und 21 ff.).

4.5 Die Steuerverwaltung vertritt die Ansicht, dass der Entschädigung nach Art. 34b Abs. 1 Bst. a BPG (in erster Linie) pönaler Charakter zukomme, weshalb für eine Qualifikation als Genugtuungszahlung kein Raum verbleibe. Gerade in Fällen, in denen – wie hier – bloss die Minimalentschädigung zuerkannt werde, die fix auf sechs Monatslöhne festgelegt sei, werde einer allfälligen Persönlichkeitsverletzung nicht Rechnung getragen. Und

selbst wenn eine Straf- und Genugtuungsfunktion der Entschädigung bejaht würde, so komme Letzterer angesichts des primären Strafcharakters der Norm und der beabsichtigten Besserstellung der öffentlichen Angestellten eine untergeordnete Bedeutung zu.

5.

Zu klären ist, wie die dem Beschwerdeführer ausgerichtete Entschädigung steuerrechtlich zu qualifizieren ist.

5.1 Das Verwaltungsgericht hatte bereits über die Frage zu befinden, ob eine infolge ordentlicher Kündigung ohne sachlich hinreichende Gründe ausgerichtete Entschädigung nach Art. 34b Abs. 1 Bst. a BPG Einkommenscharakter hat oder aber als den Genugtuungszahlungen nahestehende Leistung zu qualifizieren ist (VGE 2019/248/249 vom 7.8.2020, in StE 2020 B 22.2 Nr. 37). Es erwog, die in Art. 34b Abs. 1 Bst. a BPG vorgesehene Entschädigung wegen ordentlicher Kündigung ohne hinreichende Gründe bzw. wegen der Verletzung von Verfahrensvorschriften ergebe sich aus den (im Vergleich zu Privaten) erhöhten Anforderungen an den Bund als Arbeitgeber, welcher unbefristete Arbeitsverhältnisse nach Art. 10 Abs. 3 BPG nur aus sachlich hinreichenden Gründen kündigen dürfe. Weiter werde mit Art. 34b Abs. 2 BPG der Rahmen festgelegt, der eine angemessene – d.h. verfassungskonforme – Kompensation für die mangelbehaftete Kündigung erlaube, wobei die Folgen der mangelbehafteten Kündigung prohibitiv wirken müssten. Mit dem nunmehr geltenden Recht sei zudem der vormals bestehende Anspruch auf Weiterbeschäftigung (aArt. 14 BPG in der bis zum 30.6.2013 geltenden Fassung [AS 2001 S. 894]) zur Ausnahme geworden (vgl. Art. 34c BPG) und stattdessen mit Art. 34b BPG die Entschädigungspflicht ins Gesetz aufgenommen worden. Die Nähe des Anspruchs auf Entschädigung zum früher bestehenden Anspruch auf Weiterbeschäftigung lasse somit schliessen, dass die Entschädigungszahlungen die Weiterbeschäftigung ersetzen und damit in erster Linie Lohncharakter aufwiesen bzw. einem Ersatzeinkommen entsprächen, zumal der Entschädigung wegen ordentlicher Kündigung ohne hinreichende Gründe auch keine besonders schwere Persönlichkeitsverletzung zugrunde liege (E. 4.1-4.3). Die zu

beurteilende Entschädigung infolge sachlich nicht gerechtfertigter ordentlicher Kündigung habe im zu beurteilenden Fall keine Genugtuungsfunktion, weshalb es sich nicht rechtfertige, sie abweichend vom Grundsatz der Reinvermögenszugangstheorie als steuerfreie Einkunft nach Art. 29 Bst. h StG bzw. Art. 24 Bst. g DBG zu qualifizieren (E. 4.4).

5.2 Die voranstehende Praxis zur steuerlichen Behandlung einer Entschädigung infolge *ordentlicher Kündigung ohne hinreichende Gründe* nach Art. 34b Abs. 1 Bst. a i.V.m. Abs. 2 BPG lässt sich ebenso wenig unbesehen auf den hier zu beurteilen Fall einer (auf derselben Rechtsgrundlage basierenden) Entschädigung infolge *fristloser Kündigung ohne wichtige Gründe* übertragen wie die vorerwähnte bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Besteuerung von Entschädigungen bei *missbräuchlicher Kündigung* im Sinn von Art. 336a OR (vorne E. 3.4):

5.2.1 Die Rechtsfolge der Entschädigungspflicht bei einer ungerechtfertigten fristlosen Entlassung wurde mit der Revision des BPG per 1. Juli 2013 neu ins Gesetz aufgenommen. Es erfolgte diesbezüglich eine grundsätzliche Angleichung an die privatrechtliche Regelung von Art. 337c Abs. 3 OR, wonach das Gericht die Arbeitgeberin bzw. den Arbeitgeber nach freiem Ermessen unter Würdigung aller Umstände zu einer Entschädigung von bis zu sechs Monatslöhnen verpflichten kann (vgl. BVGer A-73/2014 vom 14.7.2014 E. 10.2; Wyler/Briguet, *La fin des rapports de travail dans la fonction publique*, 2017, S. 100 auch zum Folgenden). Dementsprechend wird zur Bemessung der Höhe der Entschädigung nach Art. 34b BPG auf die Praxis zu Art. 337c Abs. 3 OR abgestellt: Nach Rechtsprechung und Lehre ist dabei vor allem die Schwere der Persönlichkeitsverletzung bzw. des Eingriffs in die Persönlichkeit der gekündigten Person massgebend. Weitere Kriterien, auf die abgestellt werden kann, sind die Strafwürdigkeit des Verhaltens des Arbeitgebers bzw. der Arbeitgeberin und die Schwere eines allfälligen Mitverschuldens des Arbeitnehmers bzw. der Arbeitnehmerin, das Mass der Widerrechtlichkeit der fristlosen Entlassung, die finanzielle Situation der Parteien, die Dauer des Arbeitsverhältnisses, das Alter der gekündigten Person, deren soziale Situation und Stellung im Unternehmen bzw. der Verwaltungseinheit sowie die ökonomischen Auswirkungen der Kündigung für die betroffene Person (vgl. etwa BVGer A-4470/2020 vom 11.8.2022 E. 7.1,

A-5527/2020 vom 31.3.2022 E. 6.3 m.w.H., A-4628/2020 vom 2.3.2022 E. 7.3; A-6200/2020 vom 9.8.2021 E. 4.3; Jenny Helene Burckhardt, Die Rechtsfolgen der mangelhaften ordentlichen Kündigung im Bundespersonalgesetz im Vergleich mit den Regelungen des Obligationenrechts, Diss. Basel 2020, Rz. 714; Wyler/Briguet, a.a.O., S. 95 f.; Beatrix Schibli, Kündigungsschutz in sachlicher Hinsicht im Bundespersonalrecht, in *Verwaltungsorganisationsrecht – Staatshaftungsrecht – öffentliches Dienstrecht*, 2017, S. 171 ff., 191). Allerdings beläuft sich die Entschädigung nach BPG – anders als im Zivilrecht, wo sie maximal sechs Monatslöhne beträgt – auf mindestens sechs Monatslöhne und höchstens einen Jahreslohn (Art. 34b Abs. 2 BPG). Als Grund für diese klare und vom Gesetzgeber bewusst geschaffene Besserstellung im Vergleich zum OR wird in den Materialien ausgeführt, die höhere Entschädigung sei «als Gegenleistung für die Flexibilisierung der Auflösung der Arbeitsverhältnisse und den Verzicht auf die Weiterbeschäftigung bei ungültiger Kündigung angemessen» und gerechtfertigt (vgl. Botschaft des Bundesrats zu einer Änderung des BPG [nachfolgend: Botschaft Änderung BPG], in BBl 2011 S. 6703 ff., 6723 f.; Wyler/Briguet, a.a.O., S. 94 f.; Jenny Helene Burckhardt, a.a.O., Rz. 713, 736; Beatrix Schibli, a.a.O., S. 190).

5.2.2 Zum Zweck der Entschädigung kann den Materialien zu Art. 34b BPG weiter entnommen werden, dass diese Regelung für den Entscheid der Arbeitgeberin oder des Arbeitgebers bzw. der Beschwerdeorgane einen Rahmen abstecken soll, «der eine angemessene – d.h. verfassungskonforme – Kompensation für die mangelbehaftete Kündigung erlaubt». Dabei müssten die Folgen der mangelbehafteten Kündigung prohibitiv wirken. Es dürfe sich für den Arbeitgeber nicht «lohnen», einer angestellten Person ohne rechtlich genügenden Grund oder mittels eines fehlerhaften Verfahrens zu kündigen (Botschaft Änderung BPG, a.a.O., S. 6723 f.). Weil sich die Botschaft nicht explizit zum Genugtuungscharakter der Entschädigung nach BPG äussert, wird hieraus bisweilen geschlossen, diese habe (überwiegend) pönalen Charakter (vgl. etwa BVGer A-5046/2014 vom 20.3.2015 E. 8.4 sowie die Hinweise in E. 5.2.3 a. E.; vgl. aber auch etwa BStGer RR 2016 115 vom 20.12.2017 E. 11.5). Diese Sichtweise erscheint jedoch jedenfalls in Fällen wenig überzeugend, in denen die Entschädigung wegen ungerechtfertigter fristloser Kündigung zugesprochen wird, ist doch einer solchen eine (mehr

oder weniger gravierende) Persönlichkeitsverletzung in aller Regel bis zu einem gewissen Grad gleichsam inhärent (vgl. BGE 148 III 551 E. 6.5 [Pra 112/2023 Nr. 50]). Es leuchtet insofern nicht ein, der Entschädigung nach BPG in diesen Fällen – anders als jener nach OR – nur Straf-, nicht aber auch (teilweise) Genugtuungscharakter zuzuerkennen (vgl. Jenny Helene Burckhardt, a.a.O., Rz. 684). So zu schliessen rechtfertigt sich umso mehr, als die Entschädigung – wenn auch grosszügiger – nach denselben Kriterien wie jene nach OR bemessen wird (vorne E. 5.2.1 und hinten E. 5.3). Nach dem Gesagten lässt sich insoweit zumindest im Grundsatz die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Funktion der Entschädigungen aus privatrechtlichen Arbeitsverhältnissen (vorne E. 3.3) auf die Entschädigungen aus bundespersonalrechtlichen Arbeitsverhältnissen übertragen (so bereits VGE 2019/248/249 vom 7.8.2020, in StE 2020 B 22.2 Nr. 37 E. 2.4). Allerdings kommt wie erwähnt bei der Entschädigung nach Art. 34b Abs. 1 Bst. a i.V.m. Abs. 2 BPG ein weiterer Aspekt hinzu: Soweit die Entschädigung an die Stelle des vormaligen Weiterbeschäftigungsanspruchs getreten ist, soll sie (auch) die dadurch bedingte Vergrösserung des Entscheidungs- und Handlungsspielraums des Arbeitgebers bzw. der Arbeitgeberin bei der Ausgestaltung des Arbeitsverhältnisses und die so vermittelte Steigerung von dessen Wettbewerbsfähigkeit abgeltet (vgl. vorne E. 5.2.1; Jenny Helene Burckhardt, a.a.O., Rz. 713).

5.2.3 Die drei verschiedenen, erwähnten Zwecke der Entschädigung nach Art. 34b Abs. 1 Bst. a i.V.m. Abs. 2 BPG infolge ungerechtfertigter fristloser Kündigung sprechen nicht nur gegen eine Beurteilung der streitbetroffenen Entschädigung analog VGE 2019/248/249 vom 7.8.2020 (in StE 2020 B 22.2 Nr. 37), sondern auch gegen eine Übertragung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Besteuerung von Entschädigungen bei missbräuchlicher Kündigung nach Art. 336a OR (E. 3.4): Auch wenn einer Entschädigung infolge ungerechtfertigter fristloser Kündigung eine gewisse Genugtuungsfunktion nicht abzuspochen ist (so auch hier; vgl. vorne E. 4.2), ist doch unübersehbar, dass – nebst ihrem pönalen Charakter – ein wesentlicher Grund für ihre Ausrichtung zugleich im «Gegenleistungscharakter» für mit der Revision des BPG weggefallene Privilegien liegt (Flexibilisierung der öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnisse; s. hiervor E. 5.2.2). Dies zeigt sich namentlich daran, dass der Bemessungsrahmen für die Entschädigung nach BPG

deutlich höher ansetzt als jener nach OR, indem der Maximalbetrag nach OR dem Mindestbetrag nach BPG entspricht. Unter diesen Umständen kann für das BPG nicht gleichermassen wie für Entschädigungen nach Art. 336a und 337c OR gesagt werden, der erste Zweck (Genugtuung) stehe gegenüber den beiden anderen Zwecken (Bestrafung; Abgeltung der Flexibilisierung) stets im Vordergrund mit der Folge, dass prinzipiell die ganze Entschädigung als Genugtuungssumme anzusehen wäre. Dies umso weniger, als Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht im Allgemeinen zurückhaltend zu handhaben sind (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 24 N. 2). Es ist stattdessen angezeigt, entsprechend der bisherigen (bernerischen) Praxis zur steuerlichen Beurteilung von Entschädigungen nach Art. 336a und 337c OR (vgl. vorne E. 3.4) im Einzelfall gestützt auf die tatsächlichen Verhältnisse zu ermitteln, ob und in welchem Umfang eine Entschädigung nach Art. 34b BPG wegen ungerechtfertigter fristloser Entlassung eine steuerfreie Genugtuungsleistung darstellt, selbst wenn sich die einzelnen Anteile nicht exakt ausscheiden lassen bzw. damit eine Diskrepanz zum Sozialversicherungsbereich geschaffen wird (vgl. BGE 148 II 551 E. 6.5 und 6.1 [Pra 112/2023 Nr. 50]; auf Entschädigung nach Art. 34b Abs. 2 BPG sind, wie bei jenen nach Art. 336a und 337c OR, keine Sozialabgaben geschuldet; vgl. Jenny Helene Burckhardt, a.a.O., Rz. 683 mit Verweis auf BVGer A-1058/2018 vom 27.8.2018 E. 7.3, A-4128/2016 vom 27.2.2017 E. 7.2, die letztlich auf BVGer A-531/2014 vom 17.9.2014 E. 5.3.4 und A-73/2014 vom 14.7.2014 E. 10.4.5 gründen, wo die Sozialversicherungsabgabebefreiung unter Verweis auf die Materialien [dazu vorne E. 5.2.2] damit begründet wird, dieser Entschädigung komme «überwiegend ein Strafcharakter» zu).

5.3 Strittig und zu beurteilen bleibt damit, ob die StRK angesichts der vom Bundesverwaltungsgericht in BVGer A-2718/2016 angenommenen leichten Persönlichkeitsverletzung zu Recht davon abgesehen hat, einen «Genugtuungsanteil» auszuschneiden und von der Besteuerung auszunehmen. – Die Entschädigung nach Art. 34b Abs. 1 BPG wird von der Beschwerdeinstanz unter Würdigung aller Umstände festgelegt (Art. 34b Abs. 2 BPG), was der Regelung nach Art. 337c Abs. 3 OR entspricht (vorne E. 3.3 und 5.2.1). Auch werden bei der Festsetzung der Höhe der Entschädigung die zu Art. 337c OR entwickelten Bemessungskriterien herangezogen, womit (ggf.) auch die

Schwere der Persönlichkeitsverletzung bzw. des Eingriffs in die Persönlichkeit der angestellten Person zu berücksichtigen ist. Dem ist das Bundesverwaltungsgericht vorliegend nachgekommen, indem es auf eine leichte Persönlichkeitsverletzung erkannt und demzufolge grundsätzlich eine Entschädigung in der Höhe des Mindestbetrags für angemessen erachtet hat (BVGer A-2718/2016 vom 16.3.2017 E. 9.2, insb. 9.2.2; vorne E. 4.2). Daraus, dass nach dem BPG der Rahmen für die Bemessung der Entschädigung gegenüber dem OR zur Abgeltung der Flexibilisierung öffentlich-rechtlicher Arbeitsverhältnisse weit höher ausfällt (vorne E. 5.2.1, 5.2.3), kann nicht schematisch geschlossen werden, die Mindestentschädigung könne von vornherein nie eine Genugtuungskomponente beinhalten bzw. sei ausnahmslos allein der mit der Revision des BPG gewollten Besserstellung der öffentlich-rechtlichen Angestellten geschuldet. Da jedoch Art. 34b Abs. 2 BPG ungeachtet des Entschädigungsgrunds stets eine Mindestentschädigung in derselben Höhe vorsieht, obschon der Entschädigung infolge ordentlicher Kündigung ohne hinreichende Gründe (bzw. aufgrund der Verletzung von Verfahrensvorschriften) – im Gegensatz zu jener infolge ungerechtfertigter fristloser Kündigung – regelmässig einzig primär Strafcharakter zukommt, ist aber immerhin zu folgern, dass der Zweck des Ausgleichs seelischer oder körperlicher Unbill bei Zusprache der Mindestentschädigung gewöhnlich kaum von besonderer Bedeutung ist. Ausschlaggebend erscheint hier weiter, dass das Bundesverwaltungsgericht die fristlose Kündigung allein deshalb für unrechtmässig erachtet hat, weil sie verspätet ausgesprochen worden ist. Unter diesen Umständen ist im Ergebnis nicht zu beanstanden, wenn die StRK davon abgesehen hat, einen Anteil der Entschädigung als steuerfreie Genugtuungszahlung zu qualifizieren. Ist die zugesprochene Entschädigung – wie hier – höchstens in geringfügigem Umfang zum Zweck des Ausgleichs seelischer oder körperlicher Unbill erfolgt, erscheint es auch mit Blick auf Praktikabilitätsanliegen (s. vorne E. 3.4 a.E.) jedenfalls nicht rechtsfehlerhaft, von einer anteilmässigen Ausscheidung abzusehen.

5.4 Die StRK hat demnach zu Recht geschlossen, die dem Beschwerdeführer ausbezahlte Entschädigung nach Art. 34b Abs. 1 Bst. a i.V.m. Abs. 2 BPG sei keine steuerfreie Einkunft gemäss Art. 29 Bst. h StG bzw. Art. 24 Bst. g DBG. Die Beschwerden erweisen sich daher als unbegründet und sind abzuweisen.

6.

Bei diesem Ausgang der Verfahren werden die Beschwerdeführenden kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG sowie Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2017 wird abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 4'000.--, werden den Beschwerdeführenden auferlegt und dem geleisteten Kostenvorschuss entnommen.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

5. Zu eröffnen:

- Beschwerdeführende
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung

Das präsidierende Mitglied:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.