



Fall-Nr.:	I/1-2021/183, 184
Stelle:	Verwaltungsrekurskommission
Rubrik:	Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum:	12.01.2023
Entscheiddatum:	24.11.2022

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 24.11.2022

**Art. 51 StG; Art. 37 DB; Art. 11 Abs. 2 StHG (IV-Rentennachzahlung). Die Umrechnung der Nachzahlung zu einer vollen Jahresleistung plus die Berücksichtigung von zusätzlich ordentlichen Renteneinkommen führt dazu, dass der massgebende Steuersatz höher ausfällt als wenn die Rente durchgehend über die gesamte Steuerperiode, namentlich zwölf Mal, ordentlich ausbezahlt worden wäre. Die aufgelaufenen Leistungen, die ordentlicherweise periodisch geschuldet wären, wurden unabhängig vom Willen des Rekurrenten durch eine einmalige Zahlung beglichen, ohne dass der Rekurrent auf die Zahlungsart oder den Auszahlungszeitpunkt Einfluss gehabt hat. Dies mag unbillig erscheinen, entspricht jedoch langjähriger bundesgerichtlicher als auch kantonaler Rechtsprechung.
(Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 24. November 2022, I/1-2021/183, 184).**

Entscheid siehe PDF



Verwaltungsrekurskommission

Abteilung I - 1. Kammer

Entscheid vom 24. November 2022

Besetzung Präsident Titus Gunzenreiner, Richter Markus Frei und Richterin Barbara
Steinbacher, Gerichtsschreiberin Nadia Fiechter

Geschäftsnr. I/1-2021/183, 184

Parteien **A.**____,

**Rekurrent und
Beschwerdeführer,**

vertreten durch Revidas Treuhand AG, Flurhofstrasse 52a,
9000 St. Gallen,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundes-
steuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand **Kantons- und Gemeindesteuern 2019 sowie direkte
Bundessteuer 2019**



Sachverhalt:

A.- A.___ ist geschieden und wohnt in B.___. Er ist seit 14. August 2014 als arbeitsunfähig geschrieben und bezieht zwischenzeitlich eine IV-Rente.

B.- In der Steuererklärung 2019 deklarierte A.___ am 4. März 2021 ein steuerbares Einkommen von Fr. 270'035.– und ein steuerbares Vermögen von Fr. 326'219.–. Die Veranlagungsbehörde gewichtete die IV-Rentennachzahlung auf 1'230 Tage und die BVG-Rentennachzahlung auf 1'370 Tage und veranlagte den Steuerpflichtigen am 4. Mai 2021 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 270'000.– zum Satz von Fr. 141'600.– und einem steuerbaren (und satzbestimmenden) Vermögen von Fr. 326'000.– sowie für die direkte Bundessteuer 2019 mit einem Einkommen von Fr. 270'300.–, davon satzbestimmend Fr. 142'000.–. Die dagegen erhobene Einsprache vom 1. Juni 2021 wies das Kantonale Steueramt mit Entscheiden vom 20. September 2021 ab.

C.- Gegen die Einspracheentscheide vom 20. September 2021 erhob A.___ mit Eingabe seiner Rechtsvertreterin vom 7. Oktober 2021 Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (nachfolgend: VRK) mit dem Antrag, das satzbestimmende Einkommen herabzusetzen. Mit Vernehmlassung vom 5. November 2021 beantragte das Kantonale Steueramt die Abweisung des Rekurses und der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung. Der Steuerpflichtige erhielt Gelegenheit, sich zur Vernehmlassung der Vorinstanz zu äussern, wovon er jedoch keinen Gebrauch machte.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.



Erwägungen:

I. Prozessuales

1.- Die Verfahren I/1-2021/183 (Kantonssteuer 2019) und I/1-2022/184 (Direkte Bundessteuer 2019) betreffen die gleiche Verfahrenspartei. Die sich in den Verfahren stellenden Fragen hängen aktenmässig und inhaltlich eng zusammen. Vor diesem Hintergrund erscheint es gerechtfertigt, den Rekurs und die Beschwerde im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern zu erledigen (BGE 130 II 509 E. 8.3 = Pra 94 [2005] Nr. 114; BGE 135 II 260 E. 1.3 und 142 II 293 E. 1.2; Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2).

2.- *[Eintretensvoraussetzungen]*

II. Kantons- und Gemeindesteuern

3.- Im Rekursverfahren ist die Höhe des satzbestimmenden Einkommens umstritten. Nicht bestritten, und daher nicht zu beurteilen, ist die Festlegung der in der angefochtenen Steuerperiode steuerbaren Einkünfte auf Fr. 270'032.– und dem steuerbaren Vermögen auf Fr. 326'000.–.

a) Der Rekurrent bringt zusammenfassend vor, eine Besteuerung der Nachzahlungen zu einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. 141'600.– entspräche nicht seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Die Bemessungsgrundlage sei so festzulegen, wie wenn der Steuerpflichtige die Renten jährlich erhalten hätte. Für die spätere Rentenbeurteilung und die wiederkehrenden Nachzahlungen für Rentenabklärung könne er nichts dafür und sei der Willkür der Abwicklung der entsprechenden Versicherungsträger ausgeliefert. Das satzbestimmende Einkommen beliefe sich vielmehr auf Fr. 83'940.–, welches resultiere aus:

- AHV- / IV-Renten Person 1	Fr. 23'436.–
- zzgl. Renten / Pensionen Person 1	Fr. 41'675.–
- Total jährliche Renteneinkünfte	Fr. 65'111.–
- zzgl. übrige Einkünfte gem. Veranlagungsverfügung	Fr. 29'683.–
- Total der Einkünfte	Fr. 94'794.–
- abzgl. Total der Abzüge gem. Veranlagungsverfügung	Fr. -10'854.–
- Saldo (= satzbestimmendes Einkommen)	Fr. 83'940.–

Die Vorinstanz hält dem im Wesentlichen entgegen, dass der Rekurrent für die Zeit vom 1. August 2015 bis 31. Dezember 2018 Rentennachzahlungen aus 1. Säule im Betrag von



Fr. 79'376.– sowie vom 13. August 2016 bis 31. März 2019 Nachzahlung aus 2. Säule im Betrag von Fr. 116'501.– bezogen habe. Hinzu kämen ab dem 1. Januar 2019 die ordentlichen Renten aus 1. Säule im Betrag von Fr. 23'436.– und aus 2. Säule von Fr. 31'254.–, welche ohne Umrechnung zu besteuern seien. Die Nachzahlung seien satzbestimmend auf eine Jahresrente umgerechnet worden. Gemäss dem Bundesgericht sei die Nachzahlung einer Rente für eine bestimmte Anzahl Jahre zu einem entsprechend periodisierten Satz zu besteuern, d.h. zur "Rente", die sich aus der Teilung der Zahlung durch die Anzahl Jahre ergäbe. Die Nachzahlung werde vollständig auf eine "Jahresrente" umgerechnet. Auch die nachbezahlten Renten für die laufende Steuerperiode seien in die Steuerersatzermässigung einzubeziehen. Hingegen würden die nicht mit Nachzahlungsverfügung ausbezahlten Renten in der Steuerperiode zum ordentlichen Einkommen gehören. Nach Meinung des Bundesgerichts sei ein solch schematisches Vorgehen im Massenfallrecht unausweichlich und zulässig. Eine Verletzung des Gebots einer rechtsgleichen Behandlung sei nicht gegeben.

b) Steuerbar sind alle Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung mit Einschluss der Kapitalabfindungen und Rückzahlungen von Einlage, Prämien und Beiträgen (Art. 35 StG). Gemäss Art. 36 StG sind – neben den Einkünften aus der Vorsorge – auch alle anderen Einkünfte, die an die Stelle des Einkommens aus Erwerbstätigkeit treten (lit. a), sowie einmalige oder wiederkehrende Zahlungen bei Tod sowie für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile (lit. b) steuerbar. Die Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen werden zusammen mit den übrigen Einkünften des Steuerpflichtigen (im Sinn der Gesamtreineinkommenssteuer) besteuert und mit dem auf den Steuerpflichtigen anwendbaren Einkommenssteuertarif erfasst (SGE 2010 Nr. 26). Der Einkommenssteuertarif ist konzeptionell auf die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen in der Bemessungsperiode ausgerichtet (Art. 67 StG). Erhält der Steuerpflichtige jedoch eine einmalige Kapitalleistung, mit der wiederkehrende Leistungen ausserhalb dieses Zeitraums abgegolten werden, würde die volle Berücksichtigung dieser Abfindungszahlung bei der Ermittlung des Steuersatzes angesichts des progressiven Tarifs nicht seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechen. Deshalb wird gemäss Art. 51 StG die Steuer unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte zu dem Satz berechnet, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde (ZIGERLIG/OERTLI/HOFFMANN, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, II. Teil N 712). Wurde die Kapitalabfindung für eine bestimmte Anzahl Monate ausbezahlt, ist ebenfalls die jährliche Leistung zu ermitteln (Beispiel: Kapitalabfindung von Fr. 60'000.– für 50 Monate: $60'000.– \text{ [Kapitalabfindung in Fr.]} / 50 \text{ [Anzahl Monate]} \times 12 \text{ [Umrechnung auf ein Jahr]} = \text{Fr. } 14'400.– \text{ jährliche Leistung}$). Auf den Zeitpunkt innerhalb der Steuerperiode, in dem die



Kapitalleistung zugeflossen ist, kommt es nicht an. Auch die nachbezahlten Renten für die laufende Steuerperiode werden in die Steuersatzermässigung einbezogen (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 37 N 25). Zur Satzbestimmung sind nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu dieser jährlichen Leistung die übrigen Einkommensbestandteile *hinzuzurechnen*. Dazu gehören insbesondere auch die weiteren ordentlichen Rentenzahlungen (vgl. hierzu insbesondere das Rechenbeispiel 2 im StB 51 Nr. 2, S. 3). Die laufende Rente wird mithin nicht in die Umrechnung der Nachzahlung einbezogen, denn als Kapitalabfindung gelten nur einmalige Zuwendungen, die dazu bestimmt sind, einen Anspruch abzugelten, der auf periodischen Leistungen beruht (P. LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 37 N 19; BGer 2A_100/2005 E. 4.2). Aufgrund dieser Berechnungsweise ergibt sich – soweit man sich noch im progressiven Tarifbereich bewegt – ein tieferer Steuersatz, als dies ohne Umrechnung der Fall wäre. Der reduzierte Steuersatz wird dann auf das steuerpflichtige Einkommen, welches auch die gesamte Kapitalabfindung enthält, angewendet (I. BAUMGARTNER, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), 3. Aufl. 2016, Art. 37 N 12c).

c) Rentennachzahlungen gelten als solche Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen im Sinn von Art. 51 StG (vgl. VRKE vom 21. Oktober 2010 in SGE 2010 Nr. 26). Die Vorinstanz hat zur Bestimmung des Steuersatzes den Umstand, dass es sich bei den Auszahlungen des Jahres 2019 von Fr. 79'376.– um Nachzahlungen aus 1. Säule und von Fr. 116'501.– um Nachzahlungen aus 2. Säule handelte, berücksichtigt, indem sie diese Einkünfte bei der Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens jeweils mit einer Jahresrente, d.h. mit Fr. 23'232.– (= $79'376 \text{ [Nachzahlung aus 1. Säule]} / 41 \text{ [Monate]} \times 12 \text{ [Umrechnung auf ein Jahr]}$) und mit Fr. 44'288.– (= $116'501 \text{ [Nachzahlung aus 2. Säule]} / 947 \text{ [Tage]} \times 360 \text{ [Umrechnung auf ein Jahr]}$) berücksichtigt hat. In einem weiteren Schritt hat sie zur Satzbestimmung die ordentlich ausbezahlten Renten von Fr. 23'436.– aus 1. Säule und von Fr. 31'254.– aus 2. Säule als übriges Einkommen hinzugerechnet. Der Rekurrent macht korrekterweise geltend, er müsse bei Addition von Nachzahlung und ordentlich ausbezahlten Renten für das Jahr 2019 höhere Steuern bezahlen, als wenn diese auf die entsprechenden Jahre umgelegt worden wären. Die konkrete jährliche Rente betrage Fr. 65'111.– (= $23'436 \text{ [1. Säule]} + 41'675 \text{ [2. Säule]}$). Diese Berechnungsweise wird teilweise auch in der Literatur vertreten (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 37 N 26; StE 2005 B 29.2 Nr. 10). Das Bundesgericht hat sich bereits ausdrücklich mit den Lehrmeinungen auseinandergesetzt und war zum Ergebnis gekommen, sich einem anderen Teil der Literatur anzuschliessen (vgl. ZIGERLIG/OERTLI/HOFFMANN, a.a.O., II. Teil



N 716 f.; I. BAUMGARTNER, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2016, Art. 37 DBG N 12c ff.; C. JACQUES, in: Yersin/Noël [Hrsg.], Commentaire Romand, 2017, Art. 37 LIFD N 12 ff.; REICH/CAVELTI, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017, Art. 11 N 36e) und die etablierte Praxis zu bestätigen (Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_486, 487/2014 E. 3.5; BGer 2A_118/2006 E. 2.3; SGE 2010 Nr. 26). Demnach ist es unerheblich, in welchem Zeitpunkt innerhalb der Steuerperiode die Kapitaleistung zugeflossen ist (I. BAUMGARTNER, a.a.O., Art. 37 N 13). Die laufende Rente wird mithin nicht in die Umrechnung der Nachzahlung einbezogen, sondern als übrige Einkunft zum satzbestimmenden Einkommen hinzugezählt. Es liegt auf der Hand, dass die Umrechnung der Nachzahlung zu einer vollen Jahresleistung plus die Berücksichtigung von zusätzlich ordentlichen Renteneinkommen dazu führt, dass der massgebende Steuersatz höher ausfällt als wenn die Rente durchgehend über die gesamte Steuerperiode, namentlich zwölf Mal, ordentlich ausbezahlt worden wäre. Der Rekurrent hat folglich das steuerbare Einkommen 2019 gesamthaft – progressionsbedingt – zu seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht entsprechenden und insofern überhöhten Steuersatz zu versteuern; dies, obschon es sich bei der fraglichen Rentennachzahlung (als hauptsächlichem Einkommensbestandteil des betreffenden Steuerjahres) um eine aperiodische Einnahme handelte (vgl. hierzu ausführlich BGer 2A_68/2000 E. 4). Das Ergebnis erscheint insofern unbillig, da die aufgelaufenen Leistungen, die ordentlicherweise – insbesondere kraft Gesetzesvorschrift – periodisch geschuldet wären, unabhängig vom Willen des Rekurrenten durch eine einmalige Zahlung beglichen wurde, ohne dass der Rekurrent auf die Zahlungsart oder den Auszahlungszeitpunkt Einfluss gehabt hat. Unter diesem Gesichtspunkt mag die Berechnungsweise des Rekurrenten zwar zu einem sachlich besser befriedigenden Ergebnis führen, steht aber weder mit der dargelegten langjährigen bundesgerichtlichen als auch kantonalen Rechtsprechung noch Praxis im Einklang.

Die Änderung einer Rechtsprechung muss sich auf ernsthafte sachliche Gründe stützen können, die – vor allem im Hinblick auf das Gebot der Rechtssicherheit – umso gewichtiger sein müssen, je länger die als falsch oder nicht mehr zeitgemäss erkannte Rechtsanwendung für zutreffend erachtet worden ist. Eine Praxisänderung lässt sich grundsätzlich nur begründen, wenn die neue Lösung besserer Erkenntnis der ratio legis, veränderten äusseren Verhältnissen oder gewandelten Rechtsanschauungen entspricht (BGE 138 III 359 E. 6.1, 137 V 314 E. 2.2, 136 III 6 E. 3, 135 I 79 E. 3, 134 V 72 E. 3.3). Die bundesgerichtlich etablierte Praxis wird weitgehend mit der ratio legis (Vereinfachung) begründet (BGer 2C_487/2014 E. 3.5, 2C_640/2010 E. 3.3 m.w.H., 2A_118/2006 E. 2.3). Zudem ist ein schematisches Vorgehen im Steuerrecht als Massenfallrecht unausweichlich und zulässig



(BGE 131 I 291 E. 3.2.1, BGer 2A_118/2006 E. 2.32). Im Rahmen der Auslegung von Art. 51 StG hegt die Begründung des Rekurrenten keine neuen Erkenntnisse oder bessere Lösung diesem nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung gebotenen schematischen Vorgehen. Es besteht daher kein Anlass von der bisherigen Rechtsprechung abzuweichen. Die vorinstanzliche Bemessung des satzbestimmenden Einkommens des Rekurrenten im Jahr 2019 deckt sich mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, weshalb der Rekurs abzuweisen ist.

III. Direkte Bundessteuer

4.- Die direkte Bundessteuer sieht in Art. 37 DBG die gleiche Besteuerung von Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen wie nach kantonalem Recht vor. Diese Bestimmungen harmonisieren mit Art. 11 Abs. 2 StHG. Daraus folgt, dass die Erwägungen zu den Kantons- und Gemeindesteuern für die direkte Bundessteuer analog massgebend sind. Für die direkte Bundessteuer ergibt sich damit dasselbe Ergebnis wie bei den Kantons- und Gemeindesteuern. Demnach ist die Beschwerde betreffend direkten Bundessteuer 2019 ebenfalls als unbegründet abzuweisen.

IV. Kosten

5.- *[Kostenspruch]*

Entscheid:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.
3. Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 600.– (Entscheidgebür) zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.
4. Der Beschwerdeführer hat die Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 600.– (Entscheidgebür) zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.