

3-RV.2021.181
P 154

Urteil vom 23. November 2022

Besetzung Präsident Fischer
 Richter Lämmli
 Richterin Sramek
 Gerichtsschreiber Fäs

Rekurrent **A. _____**

vertreten durch Dr. iur. Volker Pribnow, Rechtsanwalt,
Stadtturmstrasse 10, Postfach 1644, 5401 Baden

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____**
 vom 24. September 2021
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 18. August 2020 wurde A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 142'400.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 141'400.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 388'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 694'000.00) veranlagt. Dabei wurde in Abweichung zur Selbstdeklaration eine von der Pensionskasse der C. geleistete Zahlung von CHF 50'000.00 als Einkommen aus Rente 2. Säule ohne Freibetrag zum Satz von CHF 24'000.00 besteuert.

2.

Gegen die Verfügung vom 18. August 2020 erhob A. mit Schreiben vom 9. September 2020 Einsprache und beantragte,

dass die Auszahlung von CHF 50'000.00 als Kapitalabfindung gemäss § 45 StG zu besteuern sei.

Mit Schreiben vom 28. September 2020 liess A. die Einsprache ergänzen und den gleichen Antrag stellen.

3.

Mit Entscheid vom 24. September 2021 hiess die Steuerkommission Q. die Einsprache teilweise gut. Sie belies das steuerbare Einkommen bei CHF 142'400.00, reduzierte jedoch das satzbestimmende Einkommen auf CHF 119'100.00 bzw. besteuerte eine von der Pensionskasse der C. geleistete Zahlung von CHF 50'000.00 als Einkommen aus Rente 2. Säule ohne Freibetrag zum Satz von CHF 1'764.00.

4.

Den Einspracheentscheid vom 24. September 2021 (Zustellung am 20. Oktober 2021) liess A. mit Rekurs vom 10. November 2021 (Postaufgabe gleichentags) fristgerecht an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Er lässt die folgenden Anträge stellen:

- "1. Der Einspracheentscheid vom 24. September 2021 sei auftreten, und es sei die Auszahlung von CHF 50'000.00 sei gemäss § 45 StG getrennt vom übrigen Einkommen mit einer Jahressteuer auf Kapitalabfindung mit Vorsorgecharakter zu besteuern.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Rekursgegnerin."

Auf die Begründung wird, soweit für die Entscheidung erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

5.

Die Steuerkommission Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A. liess keine Replik erstatten.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht holte beim Vertreter von A. telefonisch weitere Informationen zum Sachverhalt ein. Zudem liess das Spezialverwaltungsgericht über den Vertreter schriftlich Fragen zum Sachverhalt durch die Pensionskasse der C. beantworten. Dazu konnten sich sowohl der Vertreter als auch das Regionale Steueramt S.-T.-Q. äussern.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2018. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Die Pensionskasse der C. zahlte dem Rekurrenten im Jahr 2018 gestützt auf einen am 8. / 25. Juli 2018 abgeschlossenen Vergleich den einmaligen Betrag von CHF 50'000.00.

2.2.

Der am 8. / 25. Juli 2018 zwischen der Pensionskasse der C. und dem Rekurrenten abgeschlossene Vergleich betreffend Rentenhöhe lautet wie folgt:

"Die Pensionskasse der C., handelnd durch D. AG hat Herrn A. bei der Rentenvorausberechnung aufgrund eines Fehlers des Computerprogramms falsche Angaben zur Rentenhöhe gemacht. Mit vorliegendem Vergleich bereinigen die Parteien dieses Versehen und kommen wie folgt überein:

1. Herr A. akzeptiert eine jährliche Altersrente der Pensionskasse der C. unter Berücksichtigung des am 20. Oktober 2016 erfolgten Einkaufs von CHF 99'097.55 von CHF 89'304.- bis 30. November 2026 und von CHF 61'104.- ab 1. Dezember 2026 zzgl. Kinderrenten.
2. Die Pensionskasse der C., handelnd durch D. AG bezahlt Herrn A. innert 30 Tagen seit Unterzeichnung den einmaligen Betrag von CHF 50'000.- als Entschädigung für die im Hinblick auf eine höhere Altersrente getätigten Dispositionen.
3. Die Pensionskasse der C., handelnd durch D. AG bezahlt Herrn A. an seine Anwaltskosten einen einmaligen Betrag von höchstens CHF 5'000.- inkl. MWST und Auslagen innert 30 Tagen nach Vorlage der Honorarnote.
4. Mit Abschluss dieses Vergleichs erklären sich die Parteien per Saldo aller sich aus den falschen Angaben zur Rentenhöhe ergebenden Ansprüche vollständig auseinandergesetzt.
5. Der vorliegende Vergleich erfolgt ohne Anerkennung einer Rechtspflicht für den Streitfall."

2.3.

Mit Schreiben vom 9. Mai 2022 liess die Pensionskasse der C. Fragen des Spezialverwaltungsgerichts beantworten.

Auf die Frage, wie es zum Vergleich vom 25. Juli 2018 mit dem Rekurrenten gekommen sei, liess die Pensionskasse der C. Folgendes ausführen:

"Aufgrund einer Fehlprogrammierung wurde die entsprechende Altersrente bei der Berechnung verschiedener Varianten zu hoch angezeigt, was von Herrn A. im Rentenfall nicht akzeptiert worden ist. Weil ein langwieriges Gerichtsverfahren verhindert werden sollte und Herr A. im Jahr 2016 schon eine korrekte Rentenberechnung erhalten hatte, haben sich die Parteien auf einen Vergleich geeinigt."

Die Frage, in welcher Höhe gegenüber dem Rekurrenten falsche Angaben zur Rentenhöhe gemacht worden seien, liess die Pensionskasse der C. wie folgt beantworten:

"CHF 11'664.00/Jahr"

Auf die Frage, weshalb der Rekurrent am 20. Oktober 2016 einen Einkauf von CHF 99'097.55 geleistet habe, liess die Pensionskasse der C. Folgendes ausführen:

"Mit dem Einkauf hat Herr A. die Erhöhung seiner Altersrente bezweckt."

Die Frage, wie sie auf den einmaligen Betrag von CHF 50'000.00 gekommen seien bzw. wie sie diesen berechnet hätten, liess die Pensionskasse der C. wie folgt beantworten:

"Durch das zu hohe Rentenversprechen ist Herrn A. ein finanzieller Schaden durch Ausgaben entstanden, welche er ansonsten nicht getätigt hätte."

Auf die Frage, welche Dispositionen Herr A. im Hinblick auf eine höhere Altersrente getätigt habe, liess die Pensionskasse der C. Folgendes ausführen:

"Aufgrund der Rentenberechnung und zum Zwecke eines Pensionskasseneinkaufs hat er gemäss eigenen Aussagen namentlich Aktien verkauft, die er zu einem späteren Zeitpunkt wesentlich gewinnbringender hätte verkaufen können. Darüber hinaus hat er in Erwartung einer höheren Rente bereits ein teureres Fahrzeug gekauft, als er ohne die entsprechende Rentenberechnung gekauft hätte."

Die Frage, ob mit dieser Zahlung von CHF 50'000.00 Altersleistungen gemäss BVG erbracht worden seien, liess die Pensionskasse der C. wie folgt beantworten:

"Nein, es handelt sich um einen Ausgleich für seine finanziellen Schäden."

2.4.

Die Antworten der Pensionskasse der C. decken sich grundsätzlich mit den Angaben, welche der Vertreter des Rekurrenten (nachfolgend: Vertreter) gegenüber dem zuständigen Gerichtsschreiber am 6. April 2022 telefonisch machte. Der Vertreter teilte insbesondere mit, dass mit der Zahlung über CHF 50'000.00 teilweise höhere Fixkosten entschädigt worden seien, welche der Rekurrent in Erwartung einer höheren Rente eingegangen sei. Beispielsweise hätte dieser im Wissen um eine tiefere Rente kein Auto mit so hohen Raten geleast (vgl. Aktennotiz vom 7. April 2022).

2.5.

Die Pensionskasse der C. hat somit dem Rekurrenten aufgrund eines Fehlers des Computerprogramms eine um CHF 11'664.00 pro Jahr zu hohe Altersrente ausgewiesen. Die Zahlung über CHF 50'000.00 stellt eine Entschädigung für vom Rekurrenten im Hinblick auf eine höhere Altersrente getätigte Dispositionen dar. Zum einen verkaufte der Rekurrent zwecks Pensionskasseneinkaufs Aktien, welche er gemäss eigenen Angaben zu einem späteren Zeitpunkt gewinnbringender hätte verkaufen können. Zum anderen kaufte der Rekurrent ein teureres Auto, als er ohne die falsche Rentenberechnung erworben hätte, bzw. ging höhere Fixkosten ein.

3.

3.1.

Die Parteien sind unterschiedlicher Auffassung, wie die Zahlung der Pensionskasse der C. über CHF 50'000.00 zu besteuern ist.

3.2.

Für die Vorinstanz stellt die Leistung der Pensionskasse der C. eine Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen bzw. eine Vorabrechnung für Renten aus der zweiten Säule dar. Die Vorinstanz besteuerte diese daher gemäss § 31 Abs. 1 und 2 StG in Verbindung mit § 44 Abs. 1 StG.

3.3.

Der Vertreter ist hingegen der Meinung, dass die Zahlung über CHF 50'000.00 der Jahressteuer auf Kapitalabfindungen mit Vorsorgecharakter gemäss § 45 StG unterliege.

4.

4.1.

Steuerbar sind alle Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung, aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge, mit Einschluss der Kapitalabfindungen und Rückzahlungen von Einlagen, Prämien und Beiträgen

(§ 31 Abs. 1 StG). Als Einkünfte aus der beruflichen Vorsorge gelten insbesondere Leistungen aus Vorsorgekassen, aus Spar- und Gruppenversicherungen sowie aus Freizügigkeitspolice und Freizügigkeitskonten (§ 31 Abs. 2 StG).

4.2.

Die durch das Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 (BVG) geregelte berufliche Vorsorge kennt drei Vorsorge- resp. Leistungsfälle: das Erreichen des Pensionsalters, den Todesfall und den Eintritt einer Invalidität (Art. 1 Abs. 1 BVG; Opel und Oesterhelt, Kapitalleistungen aus beruflicher Vorsorge, StR 76, S. 261). Die Zahlung der Pensionskasse der C. steht offensichtlich weder mit einem Todesfall noch dem Eintritt einer Invalidität in einem Zusammenhang, weshalb diese weder eine Hinterlassenen- noch eine Invalidenrente darstellt (vgl. Art. 18 ff., Art. 23 ff. und Art. 37 BVG). Ebenso wenig handelt es sich dabei um eine Altersrente (vgl. Art. 13 ff. und Art. 37 BVG), erbrachte die Pensionskasse der C. damit doch keine BVG-Altersleistung (E. 2.3.). Entgegen der Ansicht der Vorinstanz wurden mit der Zahlung über CHF 50'000.00 demnach keine Rentenansprüche aus der zweiten Säule erfüllt. Eine diesbezügliche Besteuerung gemäss § 31 Abs. 1 und 2 StG ist somit nicht möglich.

5.

5.1.

§ 45 Abs. 1 StG (Jahressteuer auf Kapitalabfindungen mit Vorsorgecharakter) lautet wie folgt:

Der getrennt vom übrigen Einkommen berechneten Jahressteuer zu 30 % des Tarifs, mindestens aber zum Satz von 1 %, unterliegen:

- a) Kapitalzahlungen aus beruflicher Vorsorge 2. Säule;
- b) Kapitalzahlungen aus gebundener Vorsorge Säule 3a;
- c) ...
- d) übrige Kapitalzahlungen mit Vorsorgecharakter, insbesondere bei Tod und für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile;
- e) Entschädigungen mit Vorsorgecharakter bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses, insbesondere Abgangsentschädigungen bei vorzeitiger Pensionierung;
- f) die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven, wenn die selbstständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben wird (Satz 1).

5.2.

Der Vertreter führt nicht aus, unter welche Litera von § 45 Abs. 1 StG die Leistung der Pensionskasse der C. seiner Ansicht nach fällt. Angesichts der Begründung, wonach es sich dabei um eine (zusätzliche) Auszahlung

von Sparbeiträgen, die der Rekurrent in Form eines Einkaufs geleistet habe, bzw. um eine Auszahlung eines (Alters-)Guthabens handle, erachtet der Vertreter wohl Litera a als erfüllt (vgl. Rekurs).

5.3.

Für die durch das BVG geregelten drei Vorsorgefälle wird auf E. 4.2. verwiesen. Die Zahlung über CHF 50'000.00 stellt offensichtlich keine Kapitalabfindung in Form einer Hinterlassenen- oder Invalidenleistung dar (vgl. Art. 37 Abs. 3 und 4 BVG). Ebenso wenig handelt es sich dabei um eine Auszahlung von Altersguthaben als Kapitalabfindung (vgl. Art. 37 Abs. 2, 3 und 4 BVG), erbrachte die Pensionskasse der C. damit doch keine BVG-Altersleistungen (E. 2.3.). Schliesslich ist die Zahlung über CHF 50'000.00 klarerweise weder als Wohneigentumsförderungs-Vorbezug gemäss Art. 30c BVG noch als Barauszahlung der Austrittsleistung gemäss Art. 5 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 17. Dezember 1993 (Freizügigkeitsgesetz, FZG) zu qualifizieren. Die Leistung der Pensionskasse der C. fällt demnach nicht unter die Kapitalzahlungen aus beruflicher Vorsorge 2. Säule gemäss § 45 Abs. 1 lit. a StG.

5.4.

Die Leistung der Pensionskasse der C. stellt offensichtlich weder eine Kapitalzahlung aus gebundener Vorsorge Säule 3a gemäss § 45 Abs. 1 lit. b StG noch einen Liquidationsgewinn gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG dar.

5.5.

Unter § 45 Abs. 1 lit. e StG fallen Kapitalabfindungen des Arbeitgebers mit Vorsorgecharakter (vgl. § 26 Abs. 2 StG; VGE vom 1. Dezember 2008 [WBE.2008.89]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 26 StG N 54 sowie § 45 StG N 9). Vorliegend leistete nicht der Arbeitgeber eine Zahlung, weshalb § 45 Abs. 1 lit. e StG schon aus diesem Grund nicht anwendbar ist. Zudem setzt eine Zahlung gemäss § 45 Abs. 1 lit. e StG voraus, dass durch den Austritt aus dem Unternehmen und dessen Vorsorgeeinrichtung eine Vorsorgelücke entsteht. Letztere ist durch die Vorsorgeeinrichtung zu berechnen (Bundesgerichtsurteil vom 26. September 2017 [2C_86/2017, 2C_87/2017] E. 2.3.2.). Diese Voraussetzung ist vorliegend ebenfalls nicht erfüllt.

5.6.

5.6.1.

Unter den Kapitalzahlungen "bei Tod und für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile" gemäss § 45 Abs. 1 lit. d StG sind nach Rechtsprechung und Lehre namentlich alle Entschädigungen aus Unfall- und Haftpflichtversicherung, welche bei Tod oder Unfall zum Ausgleich sämtlicher Ansprüche an den verunfallten oder chronisch kranken Steuerpflichti-

gen ausgerichtet werden, zu verstehen (Bundesgerichtsurteil vom 26. August 2013 [2C_158/2013, 2C_159/2013] E. 3.3. und 6.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 45 StG N 7). Die Leistung der Pensionskasse der C. ist klarerweise nicht als Kapitalzahlung "bei Tod und für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile" im Sinne von § 45 Abs. 1 lit. d StG zu qualifizieren.

5.6.2.

Unter den Wortlaut von § 45 Abs. 1 lit. d StG fallen auch "übrige Kapitalzahlungen mit Vorsorgecharakter". In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass § 45 StG keine neuen Steuerobjekte der Einkommenssteuer unterstellt, sondern nur den Zweck verfolgt, die Progression für bestimmte steuerbare Leistungen zu brechen. Systematisch logisch dürfen mit § 45 StG nur Einkünfte mit Vorsorgecharakter erfasst sein, die in § 25 ff. StG als steuerbar bezeichnet bzw. in § 33 StG nicht davon ausgenommen werden (VGE vom 20. Juni 2007 [WBE.2006.427]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 44 StG N 1 und § 45 StG N 2). § 45 Abs. 1 lit. a StG bezieht sich auf § 31 Abs. 1 und 2 StG (Einkünfte "aus der beruflichen Vorsorge"), § 45 Abs. 1 lit. b StG auf § 31 Abs. 1 StG (Einkünfte "aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge"), § 45 Abs. 1 lit. d zweiter Teilsatz StG auf § 32 Abs. 1 lit. b StG ("Zahlungen bei Tod sowie für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile") und § 45 Abs. 1 lit. e StG auf § 26 Abs. 2 StG ("Kapitalabfindungen aus einer mit dem Arbeitsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung oder gleichartige Kapitalabfindungen der Arbeitgeberin oder des Arbeitgebers"). Unter § 45 Abs. 1 lit. d StG können aufgrund der Gesetzssystematik nebst Zahlungen bei Tod und für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile nur Kapitalzahlungen mit Vorsorgecharakter fallen, welche sich auf Einkünfte aus Vorsorge gemäss § 31 StG beziehen und nicht bereits durch § 45 Abs. 1 lit. a, b, e und f StG geregelt sind. Dies ergibt sich auch aus einem Vergleich mit Art. 38 DBG des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember (DBG). Gemäss Art. 38 Abs. 1 Satz 1 DBG werden Kapitaleistungen nach Artikel 22 sowie Zahlungen bei Tod und für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile gesondert besteuert. Art. 22 DBG und § 31 StG weisen inhaltlich keine Unterschiede auf und deren Wortlaut ist – von unbedeutenden sprachlichen Nuancen abgesehen – identisch. Bei den "übrige(n) Kapitalzahlungen mit Vorsorgecharakter" bzw. den nicht bereits durch § 45 Abs. 1 lit. a, b, e und f geregelten Einkünften aus Vorsorge im Sinne von § 31 StG handelt es sich – nebst den Zahlungen bei Tod und für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile – zum einen gemäss Abs. 1 um solche aus der ersten Säule ("Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen und Invalidenversicherung") und zum anderen gemäss Abs. 3 um Kapitalzahlungen aus "Leibrenten sowie Verpfändung" (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 26. August 2013 [2C_158/2013, 2C_159/2013] E. 3.3. und 6.; Handkommentar zum

DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 38 DBG N 8). Bei der Leistung der Pensionskasse der C. handelt es sich klarerweise weder um eine Kapitalzahlung aus der ersten Säule noch um eine solche aus Leibrenten sowie Verpfändung.

5.6.3.

Die Zahlung über CHF 50'000.00 fällt demnach auch nicht unter die "übrige(n) Kapitalzahlungen mit Vorsorgecharakter" gemäss § 45 Abs. 1 lit. d StG.

5.7.

Gemäss dem Vertreter ist die Leistung der Pensionskasse der C. eine Abgeltung dafür, dass dem Rekurrenten eine zu hohe Rente in Aussicht gestellt worden sei, gestützt auf welche dieser betreffend seinen Lebensstandard ausgabenerhöhende Dispositionen getroffen habe. Die Leistung sei ein Surrogat der Altersrente, die der Lebenshaltung im Alter diene (vgl. Schreiben vom 17. Mai 2022). Diese Ausführungen ändern nichts daran, dass sich die Zahlung der Pensionskasse der C. unter keine der in § 45 Abs. 1 StG abschliessend aufgezählten "Kapitalabfindungen mit Vorsorgecharakter" subsumieren lässt.

5.8.

Der Vertreter kann ferner – entgegen seinen sinngemässen Ausführungen – aus dem Bundesgerichtsurteil vom 26. August 2013 (2C_158/2013, 2C_159/2013) nichts zugunsten des Rekurrenten ableiten. Darin wird dargelegt, dass Art. 38 DBG auch "Zahlungen bei Tod und für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile" erfasse, und dass die an den Beschwerdeführer (seit einem Verkehrsunfall arbeitsunfähig) geleistete Entschädigung vom Haftpflichtversicherer des Unfallverursachers eine solche darstelle. Die vorliegende Leistung der Pensionskasse der C. fällt offensichtlich nicht unter die "Zahlungen bei Tod und für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile" gemäss Art. 38 DBG bzw. § 45 Abs. 1 lit. d StG.

5.9.

Bei der Leistung der Pensionskasse der C. handelt es sich somit nicht um eine Kapitalabfindung mit Vorsorgecharakter gemäss § 45 Abs. 1 StG.

6.

6.1.

6.1.1.

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (§ 25 Abs. 1 StG; Art. 7 Abs. 1 Satz 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]). Dieser Grundsatz ist im Sinne einer Auffangbestimmung (Einkommensgeneralklausel) zu verstehen, die alle Einkünfte

erfasst, welche nicht unter die §§ 26 - 32 StG fallen und auch nicht nach § 33 StG von der Einkommensbesteuerung ausgenommen sind. Diese weit gefasste Umschreibung des steuerbaren Einkommens setzt voraus, dass ein Vermögenszugang nur dann der Einkommenssteuer unterliegt, wenn er tatsächlich Einkommen darstellt. Dementsprechend ist ein Zufluss erst dann dem steuerrechtlich zu erfassenden Reinvermögen zuzurechnen, wenn ihm kein korrelierender Vermögensabgang gegenübersteht. Entsprechend dieser Logik führt Schadenersatz grundsätzlich nicht zu steuerbarem Einkommen, obwohl es sich im Grunde um einen Vermögenszufluss von aussen handelt. Denn ihm steht ein Mittelabfluss gegenüber, der nicht der Befriedigung eigener Bedürfnisse, sondern dem Ausgleich einer wirtschaftlichen Einbusse dient. In jenem Umfang, in dem eine Schadenersatzleistung durch einen Vermögensabgang, der in einem Vermögensschaden (damnum emergens) begründet liegt, neutralisiert wird, liegt folglich kein Reinvermögenszugang vor, womit auch eine Einkommensbesteuerung ausser Betracht fällt (VGE vom 20. Mai 2020 [WBE.2020.41] m.w.H.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 25 StG N 3 und 8).

6.1.2.

Nach dem allgemeinen Schadensbegriff, wie er in der Praxis des Bundesgerichts verwendet wird, ist der Schaden eine unfreiwillige Vermögensverminderung, der in einer Verminderung der Aktiven, einer Vermehrung der Passiven oder im entgangenen Gewinn bestehen kann. Er entspricht der Differenz zwischen dem gegenwärtigen Vermögensstand und dem Stand, den das Vermögen ohne das schädigende Ereignis hätte (BGE 144 III 155 E. 2.2).

6.1.3.

Nach der im Steuerrecht allgemein gültigen Regel trägt die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen, während der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich der steuerpflichtigen Person obliegt und sie steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen hat. Daraus folgt, dass bei Einkünften, die nicht unter die §§ 26 - 32 StG eingeordnet werden können, die (potentiell) steuerpflichtige Person die Beweislast für die – steueraufhebenden oder steuermindernden – tatsächlichen Umstände trägt, die eine Einordnung der betreffenden Einkunft unter eine der in § 33 lit. a - k StG genannten Einkunftsarten erlaubt. Ergibt sich hinsichtlich solcher Umstände eine Unklarheit und kann die betreffende Einkunft deshalb nicht einer dieser Einkunftsarten zugeordnet werden, so greift wiederum die Einkommensgeneralklausel und es ist von der Steuerbarkeit der Einkunft auszugehen (VGE vom 4. November 2009 [WBE.2009.18]; SGE vom 21. April 2022 [3-RV.2020.176]).

6.2.

Wie dargelegt, stellt die Leistung der Pensionskasse der C. weder eine Kapitalabfindung gemäss § 26 Abs. 2 StG noch eine Einkunft aus Vorsorge gemäss § 31 StG noch eine Zahlung bei Tod sowie für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile gemäss § 32 Abs. 1 lit. b StG dar. Zudem lässt sich die Zahlung über CHF 50'000.00 nicht unter einen weiteren in den §§ 26 - 32 StG aufgezählten Steuertatbestand subsumieren. Sodann ist weder ersichtlich noch wird geltend gemacht, dass es sich dabei um eine steuerfreie Einkunft gemäss § 33 StG handelt.

6.3.

6.3.1.

Nachfolgend ist schliesslich zu prüfen, ob es sich bei der Zahlung über CHF 50'000.00 um eine nicht der Einkommenssteuer unterliegende Schadenersatzleistung handelt.

6.3.2.

Die Leistung der Pensionskasse der C. stellt zum einen eine Entschädigung dar für höhere Fixkosten, welche der Rekurrent in Erwartung der fälschlicherweise zu hoch ausgewiesenen Rente eingegangen sei. Der Rekurrent behauptet nicht, dass die diesbezügliche Entschädigung eine steuerfreie Schadenersatzleistung darstelle. Sodann legt er weder die Höhe der eingegangenen Fixkosten dar noch belegt er diese. Der Nachweis eines diesbezüglichen Schadens gelingt dem Rekurrenten daher nicht. Hinzu kommt, dass der Rekurrent aufgrund seiner Schadensminderungspflicht zu hohe Fixkosten nach Möglichkeit reduzieren muss. Dass er dazu nicht in der Lage gewesen wäre, legt er ebenfalls nicht dar. Schliesslich müsste, selbst wenn höhere Fixkosten betragsmässig nachgewiesen wären, die diesbezügliche Entschädigung versteuert werden. Denn eine nicht von der Einkommenssteuer erfasste Schadenersatzleistung liegt nur vor, soweit diese einen Vermögensabgang kompensiert, der nicht der Befriedigung eigener Bedürfnisse dient (E. 6.1.1.). Massgeblich ist in diesem Zusammenhang, dass dem Rekurrenten für die höheren Fixkosten ein entsprechender Nutzen bzw. eine gleichwertige Gegenleistung zukommt. Mit anderen Worten dient der Vermögensabgang der Befriedigung eigener Bedürfnisse.

6.3.3.

Die Zahlung der Pensionskasse der C. stellt zum anderen eine Entschädigung dar für Aktien, welche der Rekurrent zwecks Pensionskasseneinkaufs veräussert habe und gemäss eigenen Angaben zu einem späteren Zeitpunkt gewinnbringender hätte verkaufen können. Der Rekurrent behauptet nicht, dass die diesbezügliche Entschädigung als steuerfreie Schadenersatzleistung zu qualifizieren sei. Im Weiteren ist für die Berechnung des Schadens die Vermögenssituation des Rekurrenten ohne

das schädigende Ereignis (Verzicht auf einen Pensionskasseneinkauf und Verkauf der Aktien zu einem späteren Zeitpunkt) mit der Vermögenssituation des Rekurrenten aufgrund der falschen Angaben der Pensionskasse (Verkauf der Aktien zwecks Pensionskasseneinkaufs, welcher zwar nicht im erwarteten Umfang, aber dennoch zu einer höheren Rente führte) zu vergleichen (E. 6.1.2.). Der Rekurrent legt zahlenmässig nicht dar, inwiefern er in ersterem Fall über mehr Vermögen verfügen würde, als dies aufgrund der tatsächlich höheren BVG-Rente, welche auf den mit der Veräusserung von Aktien finanzierten Einkauf zurückzuführen ist, der Fall ist. Dem Rekurrenten gelingt es daher nicht, im Zusammenhang mit dem Verkauf von Aktien und dem Pensionskasseneinkauf einen Schaden nachzuweisen.

6.3.4.

Bei der Leistung der Pensionskasse der C. handelt es sich demzufolge nicht um steuerfreien Schadenersatz. Die Zahlung über CHF 50'000.00 fällt somit unter die Einkommensgeneralklausel gemäss § 25 Abs. 1 StG.

7.

7.1.

Gehören zu den Einkünften Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, wird die Einkommenssteuer unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte zu dem Steuersatz berechnet, der sich ergäbe, wenn an Stelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde (§ 44 Abs. 1 StG; Art. 11 Abs. 2 StHG; auf Ebene Bund: Art. 37 DBG). Dabei handelt es sich um eine Erscheinungsform der ordentlichen Einkommensbesteuerung (Bundesgerichtsurteil vom 1. Februar 2016 [2C_1155/2014] E. 3.2.4.).

7.2.

Die Anwendung von § 44 Abs. 1 StG ist an zwei kumulativ zu erfüllende Voraussetzungen geknüpft: (1) Es muss durch die Einmalzahlung ein Anspruch auf vergangene oder zukünftige wiederkehrende Leistungen getilgt werden und (2) die wiederkehrenden Zahlungen in der Vergangenheit müssen ohne Zutun der steuerpflichtigen Person unterblieben sein (Bundesgerichtsurteil vom 17. Juni 2019 [2C_517/2019] E. 3.3.2.; Bundesgerichtsurteil vom 20. September 2005 [2A.100/2005] E. 3.1).

7.3.

Ob die Voraussetzungen von § 44 Abs. 1 StG erfüllt sind, ist fraglich. Nachdem aber sowohl die Vorinstanz als auch das Kantonale Steueramt die Zahlung der Pensionskasse der C. gemäss § 44 Abs. 1 StG besteuern wollen und dies für den Rekurrenten vorteilhafter ist als eine Besteuerung, welche sich lediglich auf § 25 Abs. 1 StG stützt, wird auf die Prüfung dieser Frage verzichtet. Die Zahlung der Pensionskasse der C. über

CHF 50'000.00 ist demnach gemäss § 25 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 44 Abs. 1 StG zu besteuern.

8.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

9.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebür von CHF 200.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 700.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

den Vertreter des Rekurrenten (2)

das Kantonale Steueramt

das Regionale Steueramt S.-T.-Q.

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 23. November 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs