

3-RV.2022.133

P 208

Urteil vom 21. Dezember 2023

<u>Besetzung</u>	Präsident Fischer Richter Schorno Richter Biondo Gerichtsschreiber Fäs
------------------	---

<u>Rekurrent</u>	A. _____
------------------	-----------------

vertreten durch GVB Treuhand AG, Forstackerstrasse 11, 4800 Zofingen

<u>Gegenstand</u>	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 13. September 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020
-------------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. April 2022 wurde A. _____ von der Steuerkommission Q. _____ für das Jahr 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 254'200.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 124'300.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdекlaration wurde eine "Leistung aus Arbeitslosenversicherung" von CHF 15'655.00 als Einkommen besteuert.

2.

Gegen die Verfügung vom 20. April 2022 erhob A. _____ mit Schreiben vom 20. Mai 2022 (Postaufgabe am 23. Mai 2022) Einsprache und stellte folgendes Begehren:

"Um eine **massive Schlechterstellung** zu verhindern, sind die Nachzahlungen die IV- und BVG-Renten mit den Rentenzahlungen 2020 zusammenzurechnen und dann für den Satz umzurechnen."

Zudem beantragte A. _____ sinngemäss, dass auf die Besteuerung einer Arbeitslosenentschädigung von CHF 15'655.00 zu verzichten sei.

3.

Mit Entscheid vom 13. September 2022 hiess die Steuerkommission Q. _____ die Einsprache (teilweise) gut und setzte das steuerbare Einkommen auf CHF 238'602.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 111'459.00) fest. Dadurch, dass die Steuerkommission Q. _____ die laufenden IV- und BVG-Renten für das Jahr 2020 nicht zum Rentensatz besteuerte, wurde die Einsprache implizit teilweise abgewiesen.

4.

Den Einspracheentscheid vom 13. September 2022 (Zustellung am 16. September 2022) hat A. _____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 13. Oktober 2022 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Er stellt die folgenden Anträge:

"Antrag 1:

Die Leistungen Invalidenversicherung (IV-Renten) sind vom 1.3.2015 bis zum 31.12.2020 zu addieren und zum Steuersatz zu berechnen, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde. (Satzbesteuerung gemäss Art. 44 StG).

Berechnung der IV-Rente gemäss Verfügung vom 10.10.2019 (Beilage 8):

'Ab 01.03.2015 haben Sie Anspruch auf eine ganze Rente. In der Zeit vom 1.9.2015 bis 30.04.2016 (Ausbildung zum F) besteht Anspruch auf eine halbe Rente.'

Berechnung in Franken:

1.3.2015 – 31.8.2015 → 6 Monate à CHF 1918	CHF	11'508
1.9.2015 – 30.4.2016 → 8 Monate à CHF 959	CHF	7'672
1.5.2016 – 31.12.2018 → 32 Monate à CHF 1918	CHF	61376
1.1.2019 – 31.12.2020 → 24 Monate à CHF 1934	CHF	46'416

<u>Total in 70 Monaten</u>	<u>CHF 126'972</u>
----------------------------	---------------------------

<u>CHF 126'972 x 360/2100 Tage</u>	<u>Satz:</u>	<u>CHF 21'767</u>
------------------------------------	---------------------	--------------------------

Antrag 2:

Die Leistungen Pensionskasse B._____ (IV-Renten) sind vom 17.3.2015 bis zum 31.12.2020 zu addieren und zum Steuersatz zu berechnen, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde. (Satzbesteuerung gemäss Art. 44 StG).

Berechnung der IV-Rente der Pensionskasse gemäss Brief vom 11.5.2022 der Pensionskasse B._____ (Beilage 7):

Berechnung in Franken:

17.3.2016 – 31.12.2016	CHF	18'544
1.1.2017 - 31.12.2020 → 4 Jahre à CHF 25480.20	CHF	101'921

<u>Total in 1724 Tagen</u>	<u>CHF 120'465</u>
----------------------------	---------------------------

<u>CHF 120'465 x 360/1724 Tage</u>	<u>Satz:</u>	<u>CHF 25'155</u>
------------------------------------	---------------------	--------------------------

Berechnung der Einkommen aus Sozialversicherung (Pos. 3)	CHF	247'437
Zum Satz von	CHF	46'922"

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.

Die Vertreterin von A._____ hat eine Replik erstattet.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht liess durch die Pensionskasse B. _____
(über die Vertreterin) schriftlich die Frage nach der Höhe, in welcher sie die
Nachzahlung an die C. _____ überwiesen hat, beantworten.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2020. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

2.1.1.

Mit Vorbescheid vom 10. Oktober 2019 verfügte die IV-Stelle Aargau, dass der Rekurrent ab 1. März 2015 Anspruch auf eine ganze Rente habe; in der Zeit vom 1. September 2015 bis 30. April 2016 (Ausbildung zum F) bestehe Anspruch auf eine halbe Rente.

2.1.2.

Mit Verfügung vom 19. Dezember 2019 teilte die IV-Stelle Aargau dem Rekurrenten mit, dass ihm ab 1. Februar 2020 die laufende Rente von CHF 1'934.00 ausbezahlt werde, und dass er die rückwirkende Verfügung später erhalte.

2.1.3.

Mit Verfügung vom 23. Januar 2020 teilte die IV-Stelle Aargau dem Rekurrenten mit, dass er ab 1. März 2015 bis 31. Januar 2020 wie folgt Anspruch auf eine Rente der IV habe:

Anspruch in CHF	Leistung	Rente
01.03.2015 bis 31.08.2015	Ganze Invalidenrente	1'918.00
01.09.2015 bis 30.04.2016	Halbe Invalidenrente	959.00
01.05.2016 bis 31.05.2017	Ganze Invalidenrente	1'918.00
01.08.2017 bis 31.12.2018	Ganze Invalidenrente	1'918.00
01.01.2019 bis 31.01.2020	Ganze Invalidenrente	1'934.00

Die IV-Stelle Aargau wies den Rekurrenten darauf hin, dass die Nachzahlung CHF 101'862.00 (1.3.2015 – 31.8.2015: CHF 11'508.00; 1.9.2015 – 30.4.2016: CHF 7'672.00; 1.5.2016 – 31.5.2017: CHF 24'934.00; 1.8.2017 – 31.12.2018: CHF 32'606.00; 1.1.2019 – 31.1.2020: CHF 25'142.00) betrage und sich deren Saldo aufgrund von nachgenannten Drittauszahlungen und Verrechnungen auf CHF 0.00 belaufe:

Nachzahlung	CHF	101'862.00
Drittauszahlung Öffentliche Arbeitslosenkasse des Kantons Aargau	CHF	-16'069.05
Drittauszahlung E. _____ AG	CHF	-11'229.60

Drittauszahlung Einwohnergemeinde Q. _____		
Soziale Dienste	CHF	-74'371.65
Verrechnung Doppelbezug Taggeld und Rente der Invalidenversicherung	CHF	-191.70
Saldo	CHF	0.00

In der erwähnten Verfügung wird zudem Folgendes ausgeführt:

"Gemäss Verfügung vom 6. Januar 2020, werden wir CHF 16'069.05 der Rentennachzahlung für die Periode von März 2015 bis August 2015 und von Dezember 2015 bis Mai 2016 an die öffentliche Arbeitslosenkasse des Kantons Aargau überweisen.

Gemäss dem Verrechnungsantrag der E. _____ vom 16. Januar 2020 sowie deren vertraglichen Bestimmungen, werden wir CHF 11'229.60.00 der Rentennachzahlung für die Periode 11. März 2015 bis 30. November 2015 an diese überweisen.

Gemäss dem Verrechnungsantrag der Soziale Dienste Q. _____ vom 7. Januar 2020 sowie deren gesetzlichen Bestimmungen, werden wir CHF 74'371.65 (Gesamtbetrag CHF 84'648.20) der Rentennachzahlung für die Periode vom 25. Mai 2016 bis 31. Januar 2020 an diese überweisen.

In der Periode vom 1. August 2017 bis 3. August 2017 wurde ein Taggeld der Invalidenversicherung ausgerichtet. Während dieser Zeit werden IV-Taggeld und IV-Rente gleichzeitig ausgerichtet. Das IV-Taggeld muss jedoch um 1/30 des Rentenbetrages gekürzt werden. Aufgrund dieser nachträglichen Kürzung wurden CHF 191.70 an IV-Taggeld zu viel bezogen. Dieser Betrag wird gemäss den geltenden Bestimmungen mit der auszurichtenden Rentennachzahlung verrechnet."

2.1.4.

Gemäss Steuerausweis 2020 der AHV/IV-Ausgleichskasse G. _____ wurden dem Rekurrenten steuerpflichtige IV-Renten von CHF 123'136.00, wovon CHF 23'208.00 für das Jahr 2020 (2.2020 – 12.2020: CHF 21'274.00; 1.2020: CHF 1'934.00) und CHF 99'928.00 für die Vorjahre (8.2017 – 12.2019: CHF 55'814.00; 5.2016 – 5.2017: CHF 24'934.00; 3.2015 – 8.2015: CHF 11'508.00; 9.2015 – 4.2016: CHF 7'672.00), ausgerichtet. Ebenfalls im Steuerausweis aufgeführt sind die bereits erwähnten Drittauszahlungen (E. 2.1.3.).

2.2.

2.2.1.

Mit Schreiben vom 11. Mai 2022 teilte die Pensionskasse B. _____ dem Rekurrenten mit, dass er gemäss ihrem Reglement ab dem 17. März 2016 Anspruch auf eine Invalidenrente habe. Die im April 2020 erfolgte Nachzahlung für die Jahre 2016 bis 2020 von CHF 101'354.60 setzt sich wie folgt zusammen:

IV-Grad	Dauer		
50 % / 100 %	17.03.2016 – 31.12.2016	CHF	18'543.95
100 %	01.01.2017 – 31.12.2017	CHF	25'480.20
100 %	01.01.2018 – 31.12.2018	CHF	25'480.20
100 %	01.01.2019 – 31.12.2019	CHF	25'480.20
100 %	01.01.2020 – 31.03.2020	<u>CHF</u>	<u>6'370.05</u>
Total		CHF	101'354.60

2.2.2.

Die Pensionskasse B._____ überwies von dieser Nachzahlung mit Valuta 25. April 2020 CHF 84'906.45 an die Einwohnergemeinde Q._____, Soziale Dienste, sowie CHF 39.65 an die Öffentliche Arbeitslosenkasse des Kantons Aargau (vgl. Schreiben der Pensionskasse B._____ vom 11. Mai 2022 und 31. Oktober 2023).

2.2.3.

Die Pensionskasse B._____ zahlte dem Rekurrenten gemäss Rentenbescheinigung im Jahr 2020 Renten von CHF 120'464.75, wovon CHF 25'480.20 für das Jahr 2020 und CHF 94'984.55 für die Vorjahre (2016 bis 2019).

2.3.

Mit Verfügung vom 6. Januar 2020 verfügte die Öffentliche Arbeitslosenkasse des Kantons Aargau gegenüber dem Rekurrenten Folgendes:

- "1. Die Abrechnungen für die Monate März 2015 bis August 2015 und Dezember 2015 bis Mai 2016 werden in Wiedererwägung gezogen und aufgehoben.
2. Sie haben vom 01.03.2015 bis 31.08.2015 keinen Anspruch auf ein Arbeitslosentaggeld (IV-Grad: 100 %). Vom 01.09.2015 bis 30.04.2016 haben Sie Anspruch im Ausmasse von 50 % (IV-Grad: 50 %). Ab 01.05.2016 haben Sie wiederum keinen Anspruch auf ein Arbeitslosentaggeld (IV-Grad: 100 %).
3. Die für die Monate März 2015 bis August 2015 und vom Dezember 2015 bis Mai 2016 zuviel ausgerichtete Arbeitslosenentschädigung von **total netto Fr. 16'486.05** ist bis zur Höhe der IV-Leistungen zurückzuerstatten bzw. der Teilbetrag von Fr. 16'069.05 wird mit der Nachzahlung der Rente der IV und der Restbetrag bis max. Fr. 871.85 mit der allfälligen Rente der beruflichen Vorsorge BVG verrechnet. **Ein ungedeckt bleibender Schlussbetrag muss nicht zurückbezahlt werden.**"

2.4.

Der Rekurrent lässt beantragen, dass Einkünfte aus der Invalidenversicherung von CHF 126'972.00 zum Satz von CHF 21'767.00 und aus der Pensionskasse B._____ (Einrichtung der beruflichen Vorsorge) von CHF 120'465.00 zum Satz von CHF 25'155.00 zu besteuern seien.

2.5.

Die Vorinstanz hat im Einspracheentscheid Einkünfte aus der Invalidenversicherung von CHF 123'136.00 zum Satz von CHF 65'909.00 und aus der beruflichen Vorsorge von CHF 120'465.00 zum Satz von CHF 50'549.00 besteuert. Die Vorinstanz und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

2.6.

Das Spezialverwaltungsgericht ist bei seinem Entscheid nicht an die Anträge der Parteien gebunden (§ 197 Abs. 2 StG).

3.

3.1.

3.1.1.

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). Diese Regelung entspricht wortwörtlich der einschlägigen Norm des Bundesrechts (Art. 22 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]).

3.1.2.

Gemäss § 32 Abs. 1 lit. a StG sind auch alle andern Einkünfte, die an die Stelle des Einkommens aus Erwerbstätigkeit treten, steuerbar. Diese Regelung entspricht wortwörtlich der einschlägigen Norm des Bundesrechts (Art. 23 Abs. 1 lit. a DBG). Unter § 32 Abs. 1 lit. a StG fallen unter anderem die Taggelder bei Arbeitslosigkeit gemäss dem Bundesgesetz über die obligatorische Arbeitslosenversicherung und die Insolvenzenschädigung vom 25. Juni 1982 (Arbeitslosenversicherungsgesetz, AVIG) sowie die Ansprüche auf Taggelder aus einer privaten Kranken- und Unfallversicherung (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 32 StG N 4).

3.2.

3.2.1.

Die Vertreterin des Rekurrenten (nachfolgend: Vertreterin) macht geltend, dass der Rekurrent – entgegen den Ausführungen im Einspracheentscheid – auch für die Monate Juni und Juli 2017 eine Nachzahlung der Rente aus der Invalidenversicherung von je CHF 1'918.00 erhalten habe und dementsprechend diesbezüglich in der Steuerperiode 2020 Einkünfte von CHF 126'972.00 und nicht CHF 123'136.00 zu versteuern habe (E. 2.4. f.).

3.2.2.

Bereits aus der Verfügung der IV-Stelle Aargau vom 23. Januar 2020 (E. 2.1.3.) sowie dem Steuerausweis 2020 der AHV/IV-Ausgleichskasse

G. _____ (E. 2.1.4.) ergibt sich, dass dem Rekurrenten im Jahr 2020 für die Monate Juni und Juli 2017 keine Rente aus der Invalidenversicherung nachgezahlt wurde, und dass sich die in der Steuerperiode 2020 diesbezüglich ausgerichteten Renten auf CHF 123'136.00 belaufen.

3.2.3.

Sodann nahm der Rekurrent vom 1. Juni bis 3. August 2017 an einer Eingliederungsmassnahme (Belastbarkeitstraining) gemäss Art. 8 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Invalidenversicherung vom 19. Juni 1959 (IVG) teil, weshalb er in diesem Zeitraum Anspruch auf ein IV-Taggeld hatte (Art. 22 Abs. 1 IVG). Gemäss Steuerausweis 2017 der AHV/IV-Ausgleichskasse G. _____ wurden dem Rekurrenten für den Zeitraum von Juni bis August 2017 steuerpflichtige Leistungen von CHF 8'978.40 (Grosses IV-Taggeld von CHF 9'574.40 ./. gesetzliche Beiträge von CHF 596.00) ausgerichtet. Da der Rekurrent in den Monaten Juni und Juli 2017 IV-Taggelder beanspruchen konnte, steht ihm für diesen Zeitraum kein Anspruch auf eine IV-Rente zu (Art. 29 Abs. 2 IVG), zumal die Voraussetzungen von Art. 47 Abs. 2 IVG, gemäss welcher Bestimmung ausnahmsweise ein Doppelanspruch auf Taggeld und Renten der IV besteht, nicht erfüllt sind.

3.2.4.

Die Vertreterin macht geltend, dass dem Rekurrenten auch für die Monate Juni und Juli 2017 eine IV-Rente nachgezahlt worden sei, ergebe sich aus Art. 22^{bis} Abs. 5 IVG.

Diese Bestimmung lautet wie folgt: Bezieht eine versicherte Person eine Rente, so wird ihr diese während der Durchführung von Integrationsmassnahmen nach Artikel 14a und von Massnahmen zur Wiedereingliederung nach Artikel 8a anstelle eines Taggeldes weiter ausgerichtet.

Als der Rekurrent in den Monaten Juni und Juli 2017 an einer Eingliederungsmassnahme teilnahm, bezog er noch keine IV-Rente. Art. 22^{bis} Abs. 5 IVG erweist sich daher vorliegend nicht als relevant bzw. daraus kann nicht abgeleitet werden, dass der Rekurrent für die Monate Juni und Juli 2017 Anspruch auf eine IV-Rente hat, und dass für diese beiden Monate eine Nachzahlung erfolgte.

3.2.5.

Aus den vorstehenden Erwägungen folgt, dass dem Rekurrenten für die Monate Juni und Juli 2017 keine Renten aus der Invalidenversicherung nachbezahlt wurden. Dem Rekurrenten wurden demzufolge in der Steuerperiode 2020 IV-Renten von CHF 123'136.00 ausgerichtet, wovon CHF 101'862.00 in Form einer Nachzahlung (für die Zeiträume von März 2015 bis Mai 2017 und von August 2017 bis Januar 2020) und CHF 21'274.00 als laufende Renten (für den Zeitraum von Februar bis Dezember 2020; CHF 1'934.00 pro Monat). Diese CHF 123'136.00 stellen –

unter dem Vorbehalt der nachfolgenden Erwägungen – steuerbare Einkünfte aus der Invalidenversicherung gemäss § 31 Abs. 1 StG dar.

3.2.6.

Die Nachzahlung von CHF 101'862.00 wurde in Höhe von CHF 16'069.05 an die Öffentliche Arbeitslosenkasse des Kantons Aargau ausgerichtet (Drittauszahlung), und zwar für Arbeitslosenentschädigung (Taggelder), die der Rekurrent in den Jahren 2015 und 2016 erhalten hatte und für welche er aufgrund der Nachzahlung der IV-Renten rückerstattungspflichtig ist (vgl. E. 2.1.3. sowie Verwaltungsformular 318.183 der AHV/IV "Verrechnung von Nachzahlungen der AHV/IV und EO [Mutterschaftsentschädigung]", nachfolgend: Verwaltungsformular 318.183). Da der Rekurrent diese Taggelder in den Jahren 2015 und 2016 bereits versteuern musste (vgl. die Veranlagungsdetails zu den Steuerveranlagungen 2015 und 2016 sowie E. 3.1.2.), kann die erwähnte Drittauszahlung von CHF 16'069.05 in der Steuerperiode 2020 nicht erneut besteuert werden.

3.2.7.

Die Nachzahlung von CHF 101'862.00 wurde in Höhe von CHF 11'229.60 an die E._____ AG ausgerichtet (Drittauszahlung), und zwar für Taggelder aus einer kollektiven Krankentaggeldversicherung gemäss Versicherungsvertragsgesetz (VVG), die der Rekurrent im Jahr 2015 erhalten hatte und für welche er aufgrund der Nachzahlung der IV-Renten gemäss den vertraglichen Bestimmungen der E._____ AG rückerstattungspflichtig ist (vgl. E. 2.1.3. sowie Verwaltungsformular 318.183). Da der Rekurrent diese Taggelder im Jahr 2015 bereits versteuern musste (vgl. die Veranlagungsdetails zur Steuerveranlagung 2015 und E. 3.1.2.), kann die erwähnte Drittauszahlung von CHF 11'229.60 in der Steuerperiode 2020 nicht erneut besteuert werden.

3.2.8.

Die Nachzahlung von CHF 101'862.00 wurde in Höhe von CHF 191.70 verrechnet, und zwar mit IV-Taggeldern für den Zeitraum vom 1. – 3. August 2017, die dem Rekurrenten im Jahr 2017 überwiesen worden waren und auf welche er aufgrund der ihm zugesprochenen IV-Rente gemäss Art. 47 Abs. 2 IVG in Höhe von CHF 191.70 keinen Anspruch mehr hat (E. 2.1.3.). Da der Rekurrent diese IV-Taggelder im Jahr 2017 bereits versteuern musste (vgl. die Veranlagungsdetails zur Steuerveranlagung 2017 und E. 3.1.1.), kann die Nachzahlung in Höhe der erfolgten Verrechnung von CHF 191.70 in der Steuerperiode 2020 nicht erneut besteuert werden.

3.2.9.

Die Nachzahlung von CHF 101'862.00 wurde in Höhe von CHF 74'371.65 an die Einwohnergemeinde Q._____, Soziale Dienste (Drittauszahlung), ausgerichtet, und zwar für Sozialhilfe (materielle Hilfe), die der Rekurrent in den Jahren 2016 bis 2020 erhalten hatte und für welche er aufgrund der

Nachzahlung der IV-Renten rückerstattungspflichtig ist (vgl. E. 2.1.3. sowie Verwaltungsformular 318.183). Da Sozialhilfeleistungen gemäss § 33 Abs. 1 lit. d StG der Einkommenssteuer nicht unterworfen sind (SGE vom 21. September 2023 [3-RV.2022.119]), hat der Rekurrent die erwähnte Drittauszahlung von CHF 74'371.65 zu versteuern.

3.2.10.

Die IV-Renten stellen somit in Höhe von CHF 95'646.00 (Nachzahlung für die Zeiträume von März 2015 bis Mai 2017 und von August 2017 bis Januar 2020: CHF 74'372.00; laufende Renten für den Zeitraum von Februar bis Dezember 2020: CHF 21'274.00) steuerbare Einkünfte gemäss § 31 Abs. 1 StG dar.

3.3.

3.3.1.

Die Renten der Pensionskasse B._____ von CHF 120'465.00 (Nachzahlung für den Zeitraum vom 17. März 2016 bis 31. März 2020: CHF 101'354.60; laufende Renten für den Zeitraum von April bis Dezember 2020: CHF 19'110.15) stellen – in Übereinstimmung mit den Parteien und unter dem Vorbehalt der nachfolgenden Erwägungen – steuerbare Einkünfte aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge gemäss § 31 Abs. 1 StG dar.

3.3.2.

Die Nachzahlung von CHF 101'354.60 wurde in Höhe von CHF 39.65 an die Öffentliche Arbeitslosenkasse des Kantons Aargau ausgerichtet (Drittauszahlung), und zwar für Arbeitslosenentschädigung (Taggeld), die der Rekurrent im Jahr 2016 erhalten hatte und für welche er aufgrund der Nachzahlung der Renten aus der beruflichen Vorsorge rückerstattungspflichtig ist (vgl. "Rentenbescheinigung 2020" der Pensionskasse B._____ vom 31. Oktober 2023, Kontoauszüge zur Verfügung gemäss E. 2.3.). Da der Rekurrent dieses Taggeld im Jahr 2016 bereits versteuern musste (vgl. Veranlagungsdetails zur Steuerveranlagung 2016 und E. 3.1.2.), kann die erwähnte Drittauszahlung von CHF 39.65 in der Steuerperiode 2020 nicht erneut besteuert werden.

3.3.3.

Die Nachzahlung von CHF 101'354.60 wurde in Höhe von CHF 84'906.45 an die Einwohnergemeinde Q._____, Soziale Dienste (Drittauszahlung), ausgerichtet, und zwar für Sozialhilfe (materielle Hilfe), die der Rekurrent in den Jahren 2016 bis 2020 erhalten hatte und für welche er aufgrund der Nachzahlung der Renten aus der beruflichen Vorsorge rückerstattungspflichtig ist. Der Rekurrent hat die erwähnte Drittauszahlung von CHF 84'906.45 zu versteuern (die Begründung gemäss E. 3.2.9. in fine gilt analog).

3.3.4.

Die Renten aus der beruflichen Vorsorge (BVG-Renten) stellen somit in Höhe von CHF 120'425.00 (Nachzahlung: CHF 101'315.00; laufende Renten für den Zeitraum von April bis Dezember 2020: CHF 19'110.00) steuerbare Einkünfte gemäss § 31 Abs. 1 StG dar.

4.

4.1.

4.1.1.

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).

4.1.2.

Diese Norm entspricht bis auf ein fehlendes "so" zu Beginn des zweiten Teilsatzes der steuerharmonisierungsrechtlichen und bundessteuerrechtlichen Regelung (Art. 11 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]; Art. 37 DBG). In Art. 11 Abs. 2 StHG steht zudem im zweiten Teilsatz "Steuer" anstatt "Einkommenssteuer".

Wo die bundessteuerrechtliche, die steuerharmonisierungsrechtliche und die kantonale Regelung im Wortlaut übereinstimmen, drängt sich deren identische Auslegung auf. Dies ist im Interesse der vertikalen Steuerharmonisierung, die verlangt, dass Rechtsfragen im kantonalen und im eidgenössischen Recht mit Bezug auf die direkten Steuern nach Möglichkeit gleich beurteilt werden (vgl. BGE 133 II 114 E. 3.2). Es ist daher geboten, nicht nur die zu Art. 37 DBG ergangene Rechtsprechung zu beachten, sondern die drei Vorschriften strikt gleichläufig anzuwenden (VGE vom 27. Januar 2020 [WBE.2019.171]).

4.2.

4.2.1.

Für die Nachzahlung der IV-Renten berechnet die Vorinstanz die Steuersätze wie folgt (vgl. Einspracheentscheid):

Periode 1.3.2015 bis 31.5.2017

Satz: $\text{CHF } 44'114.00 \times 360/810 = \text{CHF } 19'606.00$;

Periode 1.8.2017 bis 31.12.2019

Satz: $\text{CHF } 55'814.00 \times 360/870 = \text{CHF } 23'095.00$.

Die IV-Renten für das Jahr 2020 von CHF 23'208.00 besteuerte die Vorinstanz zum Satz von CHF 23'208.00.

4.2.2.

Für die Nachzahlung der BVG-Renten berechnete die Vorinstanz den Steuersatz wie folgt:

Periode 17.3.2016 bis 31.12.2019

Satz: $\text{CHF } 94'985.00 \times 360/1364 = \text{CHF } 25'069.00.$

Die BVG-Rente für das Jahr 2020 von CHF 25'480.00 besteuerte die Vorinstanz zum Satz von CHF 25'480.00.

4.3.

Die Vertreterin berechnet die Steuersätze für die IV- und BVG-Renten wie folgt:

IV: $\text{CHF } 126'972.00 \times 360/2100$ Satz: CHF 21'767.00;

BVG: $\text{CHF } 120'465.00 \times 360/1724$ Satz: CHF 25'155.00.

4.4.

4.4.1.

Art. 37 DBG ist nicht nur anwendbar, wenn künftige Teilleistungsansprüche abgegolten werden, sondern auch, wenn es sich um Nachzahlungen, insbesondere von Renten im Bereich der Sozialversicherungen, handelt (Bundesgerichtsurteil vom 20. September 2020 [2C_285/2020] E. 5.3.; Bundesgerichtsurteil vom 18. Juli 2016 [2C_486/2014, 2C_487/2014] E. 3.2.).

4.4.2.

§ 44 Abs. 1 StG ist somit, in Übereinstimmung mit den Parteien, auf die IV- und BVG-Rentennachzahlungen anwendbar. Aus nachgenannten Gründen kann hingegen weder auf die Berechnung der Vorinstanz noch jene der Vertreterin abgestellt werden.

4.5.

4.5.1.

Für die Berechnung des Steuersatzes wird die Kapitalabfindung in eine Leistung auf Jahresbasis umgerechnet und mit dem übrigen Einkommen addiert (Rentensatz; Bundesgerichtsurteil vom 20. September 2020 [2C_285/2020] E. 5.3.; Basler Kommentar zum DBG, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 37 DBG N 12c). Wenn sich das Recht auf wiederkehrende Leistungen auf eine bekannte Anzahl Monate bezieht, berechnet sich die jährliche Leistung, indem die Kapitalabfindung durch die Anzahl Monate dividiert – einschliesslich des Teils der Nachzahlung, welcher sich auf Monate

der laufenden Steuerperiode bezieht – und anschliessend mit zwölf multipliziert wird ("Lorsque le droit aux prestations périodiques s'étend sur un nombre de mois connu, la prestation annuelle se détermine en divisant le capital versé par le nombre de mois rattrapés - y compris la part d'arriéré relative aux mois échus durant la période fiscale en cours - qui est ensuite multiplié par douze"; Bundesgerichtsurteil vom 20. September 2020 [2C_285/2020] E. 5.3.). Der Umstand, dass gewisse Monatsrenten (der Nachzahlung) noch in die laufende Steuerperiode fallen, bewirkt nicht, dass diese Monate aus der Umrechnung herausfallen (Basler Kommentar zum DBG, a.a.O., Art. 37 DBG N 14).

4.5.2.

Die Steuersätze für die beiden Nachzahlungen berechnen sich aufgrund der gemachten Ausführungen (E. 3.2.10., E. 3.3.4. und E. 4.5.1.) wie folgt:

Nachzahlung der IV-Renten (1.3.2015 bis 31.5.2017 und 1.8.2017 bis 31.1.2020; 57 Monate): CHF 74'372.00 x 12/57 = Steuersatz von CHF 15'657.00;

Nachzahlung der BVG-Renten (17.3.2016 bis 31.3.2020; 48.5 Monate): CHF 101'315.00 x 12/48.5 = Steuersatz von CHF 25'068.00.

4.5.3.

Entgegen der Ansicht der Vorinstanz sind die in den Nachzahlungen enthaltenen Renten für die Steuerperiode 2020, das heisst die IV-Rente für den Monat Januar 2020 und die BVG-Renten für die Monate Januar bis März 2020, bei der Bestimmung des Rentensatzes zu berücksichtigen (E. 4.5.1.); sie sind Teil der "Kapitalabfindung(en) für wiederkehrende Leistungen".

4.5.4.

Entgegen der Ansicht der Vorinstanz kann die IV-Nachzahlung nicht in zwei separate Perioden unterteilt werden. Ein solches Vorgehen ergäbe bei steuerbaren Einkünften von CHF 74'372.00 (E. 3.2.10.) einen Steuersatz von CHF 30'487.00:

Nachzahlung der IV-Rente (1.3.2015 bis 31.5.2017; 27 Monate): CHF 16'624.00 x 12/27 = Steuersatz von CHF 7'388.00;

Nachzahlung der IV-Rente (1.8.2017 bis 31.1.2020; 30 Monate): CHF 57'748.00 x 12/30 = Steuersatz von CHF 23'099.00.

Ein Steuersatz von CHF 30'487.00 für eine IV-Nachzahlung, die sich auf einen Zeitraum von fast fünf Jahren bezieht, setzt eine IV-Nachzahlung von ca. CHF 150'000.00 voraus. Denn auf die Kapitalabfindung kommt der Steuersatz zur Anwendung, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen

Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde (§ 44 Abs. 1 StG). Die IV-Nachzahlung beträgt vorliegend hingegen nur CHF 74'372.00.

4.6.

4.6.1.

Die Vertreterin beantragt, dass auch die in der Steuerperiode 2020 monatlich ausgerichteten Renten, das heisst die IV-Renten für die Monate Februar bis Dezember 2020 und die BVG-Renten für die Monate April bis Dezember 2020, bei der Bestimmung des Rentensatzes miteinbezogen werden.

4.6.2.

Gemäss aargauischer Rechtsprechung führt eine sachgerechte Auslegung von § 44 Abs. 1 StG dazu, dass, falls eine Nachzahlung für verfallene wiederkehrende Leistungen (Rentenbetroffnisse) erfolgt und diese Leistungen (Rente) weiter laufen, für die Ermittlung des Steuersatzes im Jahr der Nachzahlung die im gleichen Jahr noch folgenden monatlichen Rentenzahlungen nicht den "übrigen Einkünften" zugerechnet werden dürfen. Sie in die Umrechnung der Nachzahlung einzubeziehen, ist insofern sachgerecht, als damit das der Kapitalabfindung entsprechende durchschnittliche Jahresbetroffnis am genauesten ermittelt wird (VGE vom 24. Februar 2005 [BE.2004.00421-K2] = StE 2005 B 29.2 Nr. 10).

4.6.3.

Als Kapitalabfindung gelten nur einmalige Zuwendungen, die dazu bestimmt sind, einen Anspruch abzugelten, der auf periodischen Leistungen beruht und es besteht kein Anlass von der bisherigen Rechtsprechung abzuweichen. Gemäss unzweideutigem Wortlaut von Art. 37 DBG gelangt ausschliesslich diese einmalige Leistung in den Genuss des Rentensatzes. Die laufenden Rentenzahlungen stellen hingegen übrige Einkünfte dar. Eine andere Berechnungsweise mag zwar zu einem sachlich besser befriedigenden Ergebnis führen. Sie steht aber weder mit Wortlaut noch ratio legis (Vereinfachung) von Art. 37 DBG in Einklang (Bundesgerichtsurteil vom 18. Juli 2016 [2C_486/2014, 2C_487/2014] E. 3.5. m.w.H.).

4.6.4.

Im Interesse der vertikalen Steuerharmonisierung (E. 4.1.2.) hat das Spezialverwaltungsgericht die bundesgerichtliche Rechtsprechung, wonach der Rentensatz gemäss Art. 37 DBG bzw. § 44 Abs. 1 StG auf laufende Rentenzahlungen keine Anwendung findet, zu beachten. Auf die abweichende, ältere kantonale Rechtsprechung kann deshalb vorliegend nicht abgestellt werden. Dementsprechend sind die laufenden IV- und BVG-Renten für das Jahr 2020 als "übrige Einkünfte" zum vollen Satz zu besteuern. Dass eine andere Berechnungsweise allenfalls zu einem sachlich besser befriedigenden Ergebnis führt, vermag daran nichts zu ändern (E. 4.6.3.).

4.7.

Der Vertreterin ist zuzustimmen, dass sich die Besteuerung für den Rekurrenten als vorteilhafter erwiese, wenn die IV- und BVG-Nachzahlungen bereits im Jahr 2019 erfolgt bzw. verfügt worden und entsprechende Verfügungen im Jahr 2019 rechtskräftig geworden wären. Das Spezialverwaltungsgericht hat allerdings den tatsächlichen und nicht einen hypothetischen Sachverhalt rechtlich zu würdigen. Im Weiteren musste die IV-Stelle Aargau im Rahmen der Nachzahlung diverse Verrechnungsansprüche prüfen (E. 2.1.3.), was erfahrungsgemäss eine gewisse Zeit in Anspruch nimmt, zumal Dritten diesbezüglich auch Frist für die Einreichung entsprechender Anträge anzusetzen war und eine Verfügung der Öffentlichen Arbeitslosenkasse des Kantons Aargau abgewartet werden musste (E. 2.3.). Vor diesem Hintergrund ist darin, dass die entsprechende Verfügung am 23. Januar 2020 erging, keine Verzögerungstaktik der IV-Stelle Aargau zu erkennen.

4.8.

Die Vertreterin macht geltend, dass eine Gegenüberstellung der Gesamtsteuerbelastung (inkl. Bundessteuer) der Einzeljahre 2015 bis 2020 (CHF 21'046.15) mit der Steuerbelastung für das Jahr 2020 gemäss Einspracheentscheid (CHF 47'139.75) eine Mehrbelastung von 124 % oder CHF 26'093.60 ergebe. Diese Darstellung ist in zweifacher Hinsicht zu relativieren. Zum einen werden im Vergleich zum Einspracheentscheid mit dem vorliegenden Urteil sowohl das steuerbare als auch das satzbestimmende Einkommen reduziert, was zu einer tieferen Steuerbelastung führt. Zum anderen sind die Steuerberechnungen gemäss Rekursbeilage 6 insofern unvollständig, als dass sie diverse weitere Einkünfte des Rekurrenten in den Jahren 2015 bis 2017 (2015: Arbeitslosenentschädigung von CHF 24'789.00 und Krankentaggelder von CHF 26'676.00; 2016: Arbeitslosenentschädigung von CHF 11'207.00; 2017: IV-Taggelder von CHF 8'978.00) unberücksichtigt lassen. Darüber hinaus ist eine allfällige steuerliche Mehrbelastung aufgrund der gesetzlichen Regelung von § 44 Abs. 1 StG bzw. Art. 37 DBG und der dazu ergangenen Rechtsprechung hinzunehmen.

5.

5.1.

Die Einkünfte aus den IV- und BVG-Renten sind aufgrund der gemachten Ausführungen wie folgt zu besteuern:

		steuerbar		satzbestimmend
IV-Nachzahlung	CHF	74'372.00	CHF	15'657.00
laufende IV-Renten	CHF	21'274.00	CHF	21'274.00
BVG-Nachzahlung	CHF	101'315.00	CHF	25'068.00
laufende BVG-Renten	CHF	19'110.00	CHF	19'110.00
Total	CHF	216'071.00	CHF	81'109.00

5.2.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses ist somit das steuerbare Einkommen gemäss Einspracheentscheid vom 13. September 2022 von CHF 238'602.00 um CHF 27'530.00 (CHF 243'601.00 [steuerbare Einkünfte aus "Sozial- und andere Versicherungen" gemäss Veranlagungsdetails zum Einspracheentscheid] ./ CHF 216'071.00) auf CHF 211'072.00 und das satzbestimmende Einkommen gemäss erwähntem Entscheid von CHF 111'459.00 um CHF 35'349.00 (CHF 116'458.00 [satzbestimmende Einkünfte aus "Sozial- und andere Versicherungen" gemäss Veranlagungsdetails zum Einspracheentscheid] ./ CHF 81'109.00) auf CHF 76'110.00 herabzusetzen.

6.

6.1.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt der Rekurrent zu rund 60 %. Er hat daher 40 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 2 StG).

6.2.

Die Parteikostenentschädigung ist regelmässig nach dem gleichen Verhältnis wie die amtlichen Kosten aufzuteilen (VGE vom 29. Januar 2014 [WBE.2013.57]; SGE vom 21. September 2023 [3-RV.2022.7]). Die Kostennote der Vertreterin für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 2'434.00 (inkl. 7.7 % MWSt) und ist angemessen. Es sind davon 60 %, das heisst CHF 1'460.40, auf die Staatskasse zu nehmen.

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses werden das steuerbare Einkommen auf CHF 211'000.00 und das satzbestimmende Einkommen auf CHF 76'100.00 festgesetzt.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 230.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'330.00, zu 40 % mit CHF 532.00 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 1'460.40 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
die Vertreterin des Rekurrenten (2)
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt 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, 21. Dezember 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs