

**3-RV.2022.42**

P 98

**Urteil vom 22. Juni 2023**

|           |                                                                                       |
|-----------|---------------------------------------------------------------------------------------|
| Besetzung | Präsident Heuscher<br>Richter Loser<br>Richter Schorno<br>Gerichtsschreiberin Betsche |
|-----------|---------------------------------------------------------------------------------------|

|             |                 |
|-------------|-----------------|
| Rekurrent 1 | <b>A.</b> _____ |
|-------------|-----------------|

|               |                 |
|---------------|-----------------|
| Rekurrentin 2 | <b>B.</b> _____ |
|---------------|-----------------|

|            |                                                                                                                                         |
|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Gegenstand | <b>Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.</b> _____<br><b>vom 28. Februar 2022</b><br>betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020 |
|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

---

## **Das Gericht entnimmt den Akten:**

### **1.**

Mit Verfügung vom 21. Oktober 2021 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 72'800.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 74'900.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 164'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 210'000.00) veranlagt. Dabei wurde unter anderem eine aus XY stammende Rente zugunsten von A. im Umfang von CHF 20'999.00 zum steuerbaren Einkommen hinzugerechnet.

### **2.**

Gegen die Verfügung vom 21. Oktober 2021 erhob A. mit Schreiben vom 4. November 2021 Einsprache. Er stellte den Antrag, sein Ruhegehalt für die frühere Arbeitstätigkeit in XY sei nur zu 24,5 % in der Schweiz zu besteuern.

### **3.**

Mit Entscheid vom 28. Februar 2022 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

### **4.**

Den Einspracheentscheid vom 28. Februar 2022 (Zustellung am 3. März 2022) hat A. mit Rekurs vom 9. März 2022 (Postaufgabe am 15. März 2022) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er beantragt:

- "1. Die Entscheidung der Steuerkommission als unbegründet aufzuheben.
- 2. a. Anordnen der Aktivierung des Art. 24 "Verständigungsverfahren" des Abkommens (bevorzugt), oder
- b. Meinen Vorschlag von meiner Einsprache vom 04.11.2021 annehmen."

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

### **5.**

Das Gemeindesteueramt Q. und das Kantonale Steueramt (KStA) beantragen die Abweisung des Rekurses.

**6.**

A. hat eine Replik erstattet. Dabei beantragt er, es seien beide Rechtsbegehren

"2a. Anordnung der Aktivierung des Art. 24 "Verständigungsverfahren" des Abkommens, damit die Doppelbesteuerung vermieden wird,

und b. Meinen Vorschlag von meiner Einsprache vom 04.11.2021(24,5% meiner Rente aus unselbständiger Arbeit darf in der Schweiz besteuert werden), damit, bis zum Abschluss des Verständigungsverfahrens, die Doppelbesteuerung minimiert wird."

gutzuheissen.

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

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

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

### **2.**

#### **2.1.**

Verheiratete, welche in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben die ihnen zukommenden Verfahrensrechte und -pflichten gemeinsam aus (§ 172 Abs. 1 StG). Es besteht zudem für Rechtsmittelverfahren eine Vertretungsvermutung (vgl. auch § 172 Abs. 3 StG). Die Ehegatten bilden bei einer rechtlich und tatsächlich ungetrennten Ehe im Rechtsmittelverfahren eine Art notwendige Streitgenossenschaft, was beide zu Verfahrensbeteiligten macht. Demgemäss gelten beide Ehegatten auch dann als Rekurrenten, wenn ein Rekurs nur von einem Ehegatten eingereicht wird. Dies ist bei der Parteibezeichnung zu berücksichtigen und hat entsprechende Konsequenzen hinsichtlich der Verfahrenskosten, für welche die Ehegatten solidarisch haften (Urteil des Bundesgerichts vom 2. Februar 2018 [2C\_80/2018], Erw. 2.3.; AGVE 2008 S. 126; VGE vom 7. April 2008 [WBE.2007.287]).

#### **2.2.**

Der Rekurs wurde von A. eingereicht. Da keine getrennte Ehe vorliegt, kommt B. im vorliegenden Verfahren ebenfalls Parteistellung zu, mit den genannten Folgen.

### **3.**

#### **3.1.**

Der Rekurrent hat in der Steuerperiode 2020 eine Rente aus XY bezogen. Die Steuerkommission Q. hat diese Rente vollumfänglich zu den in der Schweiz steuerbaren Einkünften hinzugerechnet. In den Vorperioden war die Rente (offenbar irrtümlich) noch als ausländische Rente aus öffentlichem Dienst qualifiziert und nur satzbestimmend berücksichtigt worden (E-Mail vom 16. August 2021).

#### **3.2.**

Streitig ist vorliegend, ob die aus XY stammende Rente (vollumfänglich) in der Schweiz steuerbar ist. Zugleich beantragt der Rekurrent ein Verständigungsverfahren gemäss Art. 24 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und R.\_\_\_\_\_ zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, abgeschlossen am tt.mm.jjjj, in Kraft getreten am tt.mm.jjjj (SR aaa; nachfolgend: DBA XY).

### **3.3.**

Vor diesem Hintergrund ist nach der Darstellung des Sachverhalts bzw. der Parteivorbringen (Erw. 4.) einerseits auf das Verständigungsverfahren (Erw. 5.), andererseits auf die Steuerbarkeit der XY Rente in der Schweiz (Erw. 6.) einzugehen.

## **4.**

### **4.1.**

Im Veranlagungsverfahren hat das Gemeindesteueramt Q. verschiedene Unterlagen zur Rente aus XY vom Rekurrenten eingefordert (Aktenergänzungen vom 4. und 5. August 2021). Im Rahmen dieser Abklärungen hat der Rekurrent dargelegt, bei welchen Arbeitgebern er in XY tätig war (E-Mail vom 7. August 2021). Er hat auch bestätigt, nie für den XY Staat gearbeitet zu haben (E-Mail vom 14. August 2021).

### **4.2.**

In der Abweichungsbegründung hielt die Steuerkommission Q. fest, dass gemäss Art. 18 DBA XY Ruhegehälter, die einer in der Schweiz ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, vollumfänglich in der Schweiz steuerbar seien.

### **4.3.**

Der Rekurrent machte demgegenüber in der Einsprache geltend, Art. 18 DBA XY beziehe sich lediglich auf Ruhegehälter für frühere unselbständige Arbeit. Er sei aber nur vom 17. März 1980 bis zum 2. Mai 1989 unselbständig erwerbstätig gewesen. Während 75,5 % seiner Erwerbstätigkeit sei er hingegen selbständig erwerbstätig gewesen.

### **4.4.**

Im Einspracheentscheid führte die Steuerkommission Q. aus, dass Ruhegehälter gemäss den Art. 18 und 19 DBA XY zu besteuern seien. Dabei gelte Art. 19 DBA XY für den öffentlichen Dienst, in dem der Rekurrent gemäss eigenen Angaben nicht tätig gewesen sei. Stattdessen sei er ausschliesslich privatwirtschaftlich beschäftigt gewesen. Für eine Unterscheidung zwischen Ruhegehältern aus selbständiger und solchen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit böte das DBA XY keine Grundlage. Falls das Ruhegehalt bezüglich der behaupteten früheren selbständigen Tätigkeit des Rekurrenten nicht unter Art. 18 DBA XY fiele, so falle es unter die Generalklausel von Art. 21 DBA XY, wonach andere Einkünfte im Ansässigkeitsstaat zu besteuern seien. Deshalb sei die Rente aus XY so oder anders vollumfänglich in der Schweiz zu besteuern.

### **4.5.**

Im Rekurs wiederholte der Rekurrent im Wesentlichen seine bisherigen Argumente. Insbesondere bestritt er die Anwendbarkeit von Art. 21 DBA XY.

**4.6.**

Das Gemeindesteueramt und das KStA hielten in den Vernehmlassungen an der bisherigen Sichtweise fest. Es sei nicht ersichtlich, weshalb das im Rekurs erstmals angebehrte Verständigungsverfahren eine Sistierung des vorliegenden Verfahrens erfordere.

**4.7.**

In der Replik insistierte der Rekurrent auf seinem gemäss Art. 24 DBA XY bestehendem Recht, ein Verständigungsverfahren zu beantragen. Dies sei ihm auch von den XY Behörden empfohlen worden. Die dafür zuständige Behörde sei das Gemeindesteueramt Q..

**5.**

**5.1.**

Gemäss Art. 24 Abs. 1 DBA XY kann eine Person ihren Fall der zuständigen Behörde des Vertragsstaates, in dem sie ansässig ist, unterbreiten, falls sie der Auffassung ist, dass Massnahmen eines Vertragsstaates oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen, die dem Abkommen nicht entspricht. Diese Möglichkeit besteht "unbeschadet der nach dem innerstaatlichen Recht dieser Staaten vorgesehenen Rechtsmittel".

**5.2.**

Zuständig für die Durchführung der Verständigungsverfahren auf internationaler Ebene ist das Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (SIF). Das Verständigungsverfahren ist erst seit Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich vom 18. Juni 2021 (SR 672.2; StADG) am 1. Januar 2022 im innerstaatlichen Recht geregelt. Damit wurden die bisherigen Praxen der Kantone zur innerstaatlichen Handhabung der internationalen Verständigungsverfahren vereinheitlicht und die Differenzen zwischen den kantonalen Steuerbehörden und dem SIF beseitigt (Das Verständigungsverfahren nach StADG, StR 2022 S. 178 ff.).

**5.3.**

Der Steuerpflichtige wird durch die Einleitung eines Verständigungsverfahrens nicht daran gehindert, gleichzeitig ein innerstaatliches Rechtsmittel zu ergreifen, da das innerstaatliche Rechtsmittelverfahren vom Verständigungsverfahren unabhängig ist (Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Art. 25 OECD-MA N 4 mit Hinweis auf BGE 93 I 189 Erw. 1).

**5.4.**

Der Rekurrent hat den Antrag auf Durchführung eines Verständigungsverfahrens erstmals im Rekursverfahren gestellt. Die dafür zuständige Behörde ist das SIF, nicht – wie vom Rekurrenten irrtümlich angenommen

(Replik) – das Gemeindesteueramt Q., und auch nicht das Spezialverwaltungsgericht. Das Spezialverwaltungsgericht tritt deshalb auf diesen Antrag des Rekurrenten nicht ein.

Aufgrund der Unabhängigkeit des Verständigungsverfahrens vom Rekursverfahren steht es dem Rekurrenten frei, ein solches bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen einzuleiten.

## **6.**

### **6.1.**

Was die Steuerbarkeit der XY Rente in der Schweiz betrifft, ist vorab festzuhalten, dass Gegenstand des vorliegenden Verfahrens einzig die Besteuerung der Rente in der Steuerperiode 2020 ist. Frühere Veranlagungsverfügungen bilden grundsätzlich keine Vertrauensgrundlage, da einer Veranlagung nur für die betreffende Periode Rechtskraft zukommt. Die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse können in einem späteren Veranlagungszeitraum anders gewürdigt werden (BGE 140 I 114 E. 2.4.3). Jede Periode wird ohne Rücksicht auf vorgängige, allenfalls unrichtige Veranlagungen, neu beurteilt (Urteil des Bundesgerichts 2C\_99/2017 vom 31. Juli 2017 E. 3.3.5).

Der Rekurrent bringt daher zu Recht nicht vor, die XY Rente sei von der Besteuerung auszunehmen, weil das in Vorperioden allenfalls so gehandhabt worden sei.

### **6.2.**

Weiter ist darauf hinzuweisen, dass ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) lediglich Kollisionsnormen enthält. Diese Zuteilungsregeln bestimmen bloss, welcher Vertragsstaat die jeweiligen Einkommens- oder Vermögensbestandteile besteuern darf. Das DBA grenzt Besteuerungsbefugnisse voneinander ab und begrenzt damit die Steuerhoheit der Vertragsstaaten. Die Bestimmungen eines DBA sind jedoch (grundsätzlich; vgl. Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, a.a.O., Einleitung N 188 ff.) keine Rechtsgrundlage für die tatsächliche Besteuerung. Eine solche gesetzliche Grundlage muss im nationalen Recht vorhanden sein, damit eine Besteuerung erfolgen darf (sogenannte negative Wirkung von Staatsvertragsrecht, vgl. Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, a.a.O., Einleitung N 186, sowie P. Locher, A. Marantelli, A. Opel, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. Auflage, Bern 2019, S. 48 f.).

### **6.3.**

Das kantonale Recht sieht vor, dass alle Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung, aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge steuerbar sind (§ 31 Abs. 1 StG).

Das DBA XY weist Ruhegehälter für frühere unselbständige Arbeit grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers zur Besteuerung zu (Art. 18 DBA XY). Eine Ausnahme besteht für Ruhegehälter, die aus einer Tätigkeit im öffentlichen Dienst stammen. Diese sind in erster Linie im Schuldnerstaat steuerbar (Art. 19 Abs. 2 DBA XY). Der Wortlaut von Art. 18 DBA XY stellt klar, dass Ruhegehälter aus früherer selbständiger Tätigkeit nicht in dessen Geltungsbereich fallen. Wenn das Ruhegehalt auf eine frühere selbständige Erwerbstätigkeit zurückzuführen ist, kommt Art. 21 DBA XY zur Anwendung (Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, a.a.O., Art. 18 OECD-MA N 132 und 140).

Art. 21 Abs. 1 DBA XY enthält eine Auffangnorm, wonach (andere) Einkünfte, die im DBA nicht ausdrücklich zugeteilt werden, ausschliesslich im Ansässigkeitsstaat des Empfängers besteuert werden können.

#### **6.4.**

Dass die XY Rente vorliegend nicht aus einer früheren Tätigkeit im öffentlichen Dienst stammt, wird vom Rekurrenten selber vorgebracht und ist zwischen den Parteien nicht umstritten. Richtig ist auch – wie der Rekurrent zutreffend vorbringt – dass Art. 18 DBA XY nur auf Renten anwendbar ist, die im Zusammenhang mit einer früheren *unselbständigen* Erwerbstätigkeit ausbezahlt werden. Jedoch weist auch Art. 21 DBA XY Renten für eine frühere *selbständige* Erwerbstätigkeit ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers, und damit vorliegend der Schweiz, zur Besteuerung zu.

Für die Besteuerung der Rente in der Schweiz gemäss DBA XY und innerstaatlichem Recht ist die vom Rekurrenten vorgenommene Unterscheidung in einen Teil, der aus unselbständiger und einen Teil, der aus selbständiger Erwerbstätigkeit stammt, somit nicht relevant. Gemäss den anwendbaren Zuteilungsnormen des DBA XY sind sowohl Renten für eine frühere unselbständige Tätigkeit (Art. 18 DBA XY) als auch solche für eine frühere selbständige Erwerbstätigkeit (Art. 21 DBA) im Ansässigkeitsstaat (in der Schweiz) steuerbar.

#### **6.5.**

Damit ist die aus XY stammende Rente des Rekurrenten vollumfänglich in der Schweiz steuerbar. Der Antrag des Rekurrenten, die XY Rente sei nur zu 24,5 % in der Schweiz zu besteuern, wird abgewiesen.

#### **7.**

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Verfahrenskosten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

---

### Das Gericht erkennt:

**1.**

Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**2.**

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebür von CHF 120.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 720.00, zu bezahlen.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

---

Zustellung an:  
die Rekurrenten  
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, 22. Juni 2023

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche