



Urteil vom 1. März 2024 (510 23 52)

Satzbestimmendes Einkommen / Nachzahlung einer IV-Rente

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter S. Schmid (Ref.),
M. Angehrn, Gerichtsschreiber D. Kambanas

Parteien **A._____**,

Rekurrent

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Rekursgegnerin

betreffend **Staatssteuer 2021**

Sachverhalt:

A.

Gemäss der Verfügung der IV-Stelle B._____ vom 7. Juni 2021 wurde dem Pflichtigen rückwirkend ab dem 1. Oktober 2014 eine ganze Invalidenrente zugesprochen. In der Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2021 vom 4. Mai 2023 (ersetzt Verfügung vom 2. März 2023) setzte die Steuerverwaltung unter Berücksichtigung der rückwirkend entrichteten und der laufenden Renten ein steuerbares Einkommen von Fr. 177'481.-- sowie ein satzbestimmendes Einkommen von Fr. 32'700.-- fest.

B.

Gegen diese Veranlagungsverfügung erhob der Pflichtige am 1. Juni 2023 Einsprache. Zur Begründung führte er aus, dass die Berücksichtigung der laufenden Rente in Höhe von insgesamt Fr. 9'940.-- im Zeitraum vom 1. August bis zum 31. Dezember 2021 unzulässig sei. Mit Einbezug dieser Zeitperiode würden bei der Berechnung des satzbestimmenden Einkommens IV-Renten von insgesamt 17 Monaten berücksichtigt werden. Beim Postnumerando-System sei aber die Berücksichtigung von mehr als 12 Monaten unzulässig. Zur Veranschaulichung führt der Pflichtige aus, dass je nachdem, in welchem Monat des Jahres die Verfügung der IV betreffend die rückwirkende Auszahlung der Renten erfolge, sehr unterschiedliche satzbestimmende Einkommen resultierten. Dies sei nicht mit dem Gleichbehandlungsgrundsatz vereinbar. Empfänger einer IV-Rente würden bei der Einkommenssteuer bevorzugt werden, wenn eine Verfügung der IV in den ersten Monaten eines Steuerjahres anstatt zum Jahresende erginge. Die Berechnung des satzbestimmenden Einkommens sei daher auf höchstens 12 Monate zu begrenzen.

Mit Entscheid vom 10. August 2023 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab und führte aus, dass Kapitalabfindungen aller Art der Einkommenssteuer unterlägen. Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen seien dabei unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte und der zulässigen Sozialabzüge zu demjenigen Steuersatz zu besteuern, welcher zur Anwendung käme, wenn anstelle der einmaligen Leistungen eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet worden wäre. Da es sich beim Steuerrecht um Massenfallrecht handle, sei ein schematisches Vorgehen unausweichlich und zulässig. Ebenso sei es unerheblich, in welchem Zeitpunkt der Steuerperiode die Kapitaleistung zuflüsse. Ein Zufluss trete dabei mit dem rechtskräftigen Entscheid der zuständigen Behörde ein, wodurch auch sämtliche für verflossene Jahre gesprochene Renten/Taggelder im Entscheidjahr zu besteuern seien. Vorliegend habe im Zeitraum vom 1. Oktober 2014 bis zum 31. Juli 2021 eine Nachzahlung von IV-Renten stattgefunden, welche ein steuerbares Einkommen in Höhe von Fr. 169'601.-- darstellten. Umfasst seien 82 Monate, wodurch sich eine durchschnittliche IV-Rente in Höhe von Fr. 24'820.-- pro Jahr ergebe. Dieser Betrag sei als satzbestimmendes Einkommen zu qualifizieren. Darüber hinaus sei dem steuerbaren sowie dem satzbestimmenden Einkommen die laufende Rente in Höhe von Fr. 9'940.-- hinzuzuzählen, welche zwischen dem 1. August und dem 31. Dezember 2021 ausgerichtet wurde. Das steuerbare Einkommen betrüge dementsprechend Fr. 179'541.-- und das satzbestimmende Einkommen Fr. 34'760.--. Auf Grundlage dieser Darstellung sei die Be-

rechnung der Rentennachzahlung korrekt gewesen. In der Folge wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab.

C.

Mit Schreiben vom 8. September 2021 erhebt der Pflichtige Rekurs gegen den Einspracheentscheid vom 10. August 2023 mit den Rechtsbegehren, es sei der Steuersatz zu reduzieren und der Rentnerabzug zu gewähren. Mit Verweis auf die AHV-Rente seiner Mutter, welche eine ähnliche Höhe wie seine IV-Rente habe, bringt der Pflichtige vor, dass ihm kein Rentnerabzug bei der Berechnung des Steuersatzes für die Nachzahlung der IV-Rente gewährt worden sei. Bei einer periodischen Erhebung der Einkommenssteuer im Zeitraum von 2014 bis und mit 2021 müsse diese Fr. 0.-- betragen. Entsprechend sei die Kapitalabfindung nicht zu demjenigen Einkommenssteuersatz berechnet worden, welcher sich bei der Ausrichtung einer entsprechenden jährlichen Leistung ergeben würde. Weiter führt der Pflichtige aus, dass der Zeitpunkt, in welchem eine Verfügung der IV rechtskräftig werden würde, zu grossen Unterschieden bei der Höhe der Einkommenssteuer führe und es eben nicht unerheblich sei, in welchem Zeitpunkt innerhalb der Steuerperiode die Kapitalleistung zuflüsse.

In der Vernehmlassung vom 29. November 2023 verweist die Steuerverwaltung auf ihre Ausführungen im Einspracheentscheid vom 10. August 2023. Sie stimme dem Pflichtigen zu, dass es bei einer Besteuerung nach einem periodisierten Satz von Bedeutung für die Satzbestimmung sei, in welchem Monat die Nachzahlung tatsächlich ausgerichtet werde. Mit Verweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung stelle sie allerdings fest, dass bei der Besteuerung von Kapitalabfindungen keine differenziertere Berechnungsweise zulässig und der Zeitpunkt der Auszahlung im betroffenen Jahr unerheblich sei. Im Ergebnis würde der Progressionseffekt je nach Auszahlungszeitpunkt unterschiedlich stark gemildert werden, was der Pflichtige korrekt erfasst habe. Bezüglich des Rentnerabzugs führt die Steuerverwaltung aus, dass sich die zulässigen Sozialabzüge einzig auf das Zuflussjahr bezögen bzw. im Kontext zu den übrigen Einkünften stünden. Mit anderen Worten sei der massgebende Steuersatz zu ermitteln, welcher sich für die aperiodische Zahlung zusammen mit den übrigen im Zuflussjahr erzielten Einkünften ergebe. Der Rentnerabzug sei daher nicht progressionsrelevant, sondern stelle eine Einkommenskorrektur dar, welche faktisch das Existenzminimum von AHV/IV-Rentnerinnen von der Einkommenssteuer befreien solle. Gesetzgeberisch beabsichtigt sei also nur die Schaffung einer progressionsrelevanten Bestimmung im Hinblick auf die Besteuerung von wiederkehrenden Leistungen gewesen, nicht aber ein «periodenfremdes Nachholen» des Rentnerabzugs im Zuflussjahr.

Ergänzend hält der Rekurrent in seiner Eingabe vom 27. Februar 2024 fest, dass in der Vernehmlassung der Steuerverwaltung bestätigt werde, dass es für die Satzbestimmung einen Unterschied mache, in welchem Monat die Nachzahlung letztlich ausgerichtet werde. Die bisherige Steuerpraxis sei für Pflichtige wie ein Lottospiel, denn invalide Personen hätten keinen Einfluss darauf, wann resp. in welchem Monat die Verfügung erstellt werde. Unbestritten sei, dass die Nachzahlung umso höher ausfalle, je länger der Prozess bei der Invalidenversicherung bis zur Zuerkennung der Rente dauere; und je früher im Steuerjahr die Verfügung erlassen werde, umso höher seien dann die Steuerforderungen auf die Nachzahlung sowie auf die laufende Rente.

Somit bestimme die IV-Stelle alleine, welche rentenberechtigte Person mit verhältnismässig hohen Einkommenssteuern belastet und welche verschont würden.

Bei Rentennachzahlungen würden keine Rentnerabzüge für vorangegangene betroffene Steuerjahre gewährt. Im vorliegenden Fall umfasse der massgebliche Zeitraum vom 1. Oktober 2014 bis 31. Dezember 2021 7,25 Steuerjahre, in denen kein Rentnerabzug gewährt würde. Auch im aktuellen Steuerjahr 2021 werde der Rentnerabzug nicht gewährt, obwohl von der Höhe der aktuellen dieser Abzug gerechtfertigt wäre. Die Staats- und Gemeindesteuern 2021 betrügen zusammen Fr. 12'373.40. Auf ein Jahr ($12'373.40 / 7,25$ Steuerjahre) umgerechnet belieben sich die Einkommenssteuern auf Fr. 1'706.80. Bei einer jährlichen Rente von rund Fr. 24'000.-- entspreche diese Belastung damit nicht der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Die Tarife seien grundsätzlich für eine Bemessung von für 12 Monate ausgelegt und nicht wie im vorliegenden Fall für 17 Monate. Die Sozialhilfe B._____ rechne für das Existenzminimum 2019 Fr. 26'916.00, für 2020 mit Fr. 26'997.20. Die IV-Rente 2019 mit Fr. 23'664.-- und die IV-Rente 2020 mit Fr. 23'664.-- erreichten das sozialhilferechtliche Existenzminimum nicht. Er erhalte deshalb monatliche Ergänzungsleistungen in der Höhe von Fr. 299.--. Die nun von der Steuerverwaltung geltend gemachten Steuerforderungen 2021 entsprächen den Ergänzungsleistungs-Unterstützungszahlungen von insgesamt 3,5 Jahren. Zudem erhalte er als Bezüger von Ergänzungsleistungen keinen Rentnerabzug und sein Existenzminimum (1. Oktober 2014 - 31. Dezember 2021) werde für die gesamten 7,25 Jahre nicht freigestellt, wie das korrekterweise erfolgen müsse.

An der heutigen Parteiverhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen und Vorbringen fest.

Erwägungen:

1.

Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 10'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2.

Strittig ist vorliegend in erster Linie, ob die Umrechnung der erfolgten Nachzahlung der IV zur Festlegung des satzbestimmenden Einkommens korrekt erfolgt ist.

2.1. Gemäss § 23 Abs. 1 StG unterliegen sämtliche wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte aller Art der natürlichen sowie der ihnen gleichgestellten juristischen Personen. Gemäss § 24 Abs. 1 StG unterliegen der Einkommenssteuer Einkommen aus unselbständiger (lit. a) und aus selbständiger Erwerbstätigkeit (lit. b). Ausserdem gehören zum steuerbaren Einkommen nach § 24 lit. c auch Ersatzeinkünfte. Als Beispiele werden Bezüge aus Einrichtungen der beruflichen

Vorsorge sowie Einkünfte aus Arbeitslosen-, Unfall- und Krankenversicherungen sowie Renten und Kapitalabfindungen aller Art genannt.

2.2. Hingegen sind gemäss § 35 StG Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte und der zulässigen Abzüge zu dem Steuersatz zu berechnen, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde. Als Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen werden einmalige Vermögenszugänge (Einmalleistungen) bezeichnet, mit denen Leistungen abgegolten werden, die über eine längere Zeitdauer hätten entrichtet werden müssen.¹

Diese Bestimmung ist gleichlautend mit Art. 37 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und steht zudem vollumfänglich im Einklang mit Art. 11 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14). Folglich handelt es sich bei den Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen um harmonisiertes Recht, weswegen rechtliche Ausführungen zu Art. 37 DBG ebenso für § 35 StG massgebend sind.

2.3. § 35 StG ist nicht nur anwendbar, wenn künftige Teilleistungsansprüche abgegolten werden, sondern auch, wenn es sich um Nachzahlungen handelt.² Wird die Rentenzahlung für eine bestimmte Anzahl Jahre ausgerichtet, ist sie zu einem periodisierten Satz, d.h. entsprechend zur «Rente», die sich aus der Teilung der Zahlung durch die Anzahl Jahre ergibt, zu besteuern. Wurde die Kapitalzahlung für eine bestimmte Anzahl Monate ausbezahlt, ist ebenfalls die jährliche Leistung zu ermitteln, was auch klar aus dem Wortlaut von § 35 StG wie auch von Art. 11 StHG resp. Art. 37 DBG hervorgeht.³ Dabei spielt es gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, welche eine praktisch identische Situation zum Gegenstand hatte, keine Rolle, zu welchem Zeitpunkt innerhalb der Steuerperiode die Kapitalleistung zugeflossen ist.⁴ Ein solch schematisches Vorgehen ist im Steuerrecht als Massenfallrecht unausweichlich und zulässig.⁵

2.4. Gestützt auf diese Erwägungen ermittelte die Steuerverwaltung das satzbestimmende Einkommen. Die Rentennachzahlungen im Zeitraum vom 1. Oktober 2014 bis zum 31. Juli 2021 wurden als steuerbares Einkommen in Höhe von Fr. 169'601.-- qualifiziert. Der Zeitraum umfasst 82 Monate, wodurch sich eine durchschnittliche IV-Rente in Höhe von Fr. 24'820.-- pro Jahr ergibt; dieser Betrag qualifiziert als satzbestimmendes Einkommen. Zudem wurde dem steuerbaren sowie dem satzbestimmenden Einkommen die laufende Rente in Höhe von Fr. 9'940.-- hinzugezählt, welche zwischen dem 1. August 2021 und dem 31. Dezember 2021 ausgerichtet wurde. Das steuerbare Einkommen wurde somit insgesamt auf Fr. 179'541.-- und das satzbestimmende Einkommen auf Fr. 34'760.-- festgelegt.

¹ RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl., Zürich 2023, Art. 37 N 6 f.

² Vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2A.68/2000 vom 5. Oktober 2000, publ. in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 70 210, E. 4c, und BGer 2A.50/2000 vom 6. März 2001, publ. in: ASA 71 486, E. 4b.

³ Vgl. dazu im Gesetzestext: «entsprechende jährliche Leistung».

⁴ Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_486/2014 vom 18. Juli 2016, E. 3.2.

⁵ BGer 2A.118/2006 vom 4. Juli 2006 E. 2.2 mit Hinweisen, publ. in: Der Steuerentscheid [StE] 2007, B 29.213.

2.5. Der Rekurrent beanstandet nun, dass die Berechnung des satzbestimmenden Einkommens durch die Steuerverwaltung eine Ungleichbehandlung zwischen Bezüglern von Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen und den Bezüglern von wiederkehrenden Leistungen darstelle. Die Unterschiede beim Steuersatz seien gewaltig, was sich ebenfalls auf die Nachzahlung auswirke, da diese nicht der Sonderbesteuerung unterliege. Ein derart massiver Unterschied bei der Behandlung derselben Leistung in der gleichen Steuerperiode sei nicht gerechtfertigt. Zudem sei die laufende IV-Rente hinzugerechnet worden, was den Steuersatz künstlich erhöht habe. Hier fehle jeglicher Realitätsbezug, da es sich dabei immer um die gleiche Rente in gleicher Höhe handle.

2.6. Als Kapitalabfindung gelten nur einmalige Zuwendungen, die dazu bestimmt sind, einen Anspruch abzugelten, der auf periodischen Leistungen beruht. Gemäss unzweideutigem Wortlaut von § 35 StG gelangt ausschliesslich bei dieser einmaligen Leistung der Rentensatz zur Anwendung. Die laufenden Rentenzahlungen stellen hingegen übrige Einkünfte dar. Die Berechnungsweise des Rekurrenten würde wohl zwar tatsächlich zu einem sachlich besser befriedigenden Ergebnis führen. Das Bundesgericht hat dies ebenfalls anerkannt, sich jedoch dennoch ausdrücklich gegen eine solche Berechnungsweise entschieden, da diese weder mit dem Gesetzeswortlaut noch der ratio legis in Einklang steht.⁶ Somit ist der von der Steuerverwaltung in casu angewandte Berechnungsmechanismus nicht zu beanstanden und es besteht auch kein Anlass, von der bisherigen Rechtsprechung abzuweichen. Damit ist der Umrechnungsfaktor unabhängig vom Betrachtungszeitraum so zu wählen, dass stets eine Leistung auf Jahresbasis (zwölf Monate) errechnet werden kann. Bei der Umrechnung ist auf die Periodizität der von der Kapitalabfindung ersetzten periodischen Leistungen abzustellen. Dabei ist aber der Zeitpunkt innerhalb der Steuerperiode, in welchem die Kapitalzahlung zugeflossen ist, unerheblich.⁷ Eine Reduktion des satzbestimmenden Einkommens durch Ausblenden der laufenden Renten oder eine monatsgenaue Umrechnung scheidet somit aus.⁸

3.

Im Weiteren beantragt der Rekurrent, dass bei der Veranlagung der Rentennachzahlung die in den Jahren 2014 bis 2021 nicht wirksam gewordenen Sozialabzüge zu berücksichtigen seien. Dies begründet der Pflichtige insbesondere in seiner Replik damit, dass er steuerlich betrachtet jedes Jahr unter Berücksichtigung der jährlichen Sozialabzüge negative Einkommen erzielt hätte. Wäre die IV-Rente wie gesetzlich vorgesehen monatlich ausbezahlt worden, hätte so eine deutlich tiefere Steuerbelastung resultiert.

Diesem Begehren kann indes ebenfalls nicht entsprochen werden, zumal ein periodenfremdes Nachholen von nicht progressionsrelevanten Abzügen im Zuflussjahr systemwidrig wäre und einer gesetzlichen Grundlage entbehrt.

⁶ Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_486/2014 vom 18. Juli 2016, E. 3.5.

⁷ IVO P. BAUMGARTNER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl. 2022 Basel, Art. 37 N 13.

⁸ Vgl. vorne E. 2.3.

4.

Der Rekurs erweist sich aufgrund dieser Erwägungen als unbegründet und ist damit abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

Ausgangsgemäss werden dem Rekurrenten nach § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271) Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'500.-- auferlegt.

wird erkannt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'500.-- zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.

3.

Mitteilung an den Rekurrenten (1), die Gemeinde C.____ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (1).